

ESSAI
D'UNE
THÉORIE GÉNÉRALE DES PRÉSUMPTIONS
ENVISAGÉES COMME MOYENS DE PREUVE
POUR
L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT

Le 1^{er} avril 1901, à une heure et demie du soir

PAR

Joseph BERLAND

Receveur de l'Enregistrement.
Lauréat de la Faculté de Droit

Sous la présidence de M. LOUIS-LUCAS, *professeur.*

Suffragants { MM. DUVERDIER DE SUZE, *professeur.*
TISSIER, *professeur.*

DIJON

IMPRIMERIE BARBIER-MARILIER

40, RUE DES FORGES, 40

1901



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548203_0001

A MON PÈRE

A MA MÈRE

ERRATA

Page 6, dernière ligne du texte, *au lieu de* : d'une façon illimitée, *lisez* : d'une façon presque illimitée.

Page 7, ligne 2 de la note, *au lieu de* : une partie le veuille, *lisez* : une partie se veuille.

Page 9, en note, *au lieu de* : Revue périodique, *lisez* : Répertoire périodique.

Page 13, ligne 7, *au lieu de* : Les preuves, *lisez* : Ces preuves.

Page 16, ligne 9, *après ces mots* : Sous l'empire du droit commun?, *ajoutez ces mots omis* : Et ici nous abordons notre second ordre de raisons.

Page 17, ligne 27, *au lieu de* : fixe et définie, *lisez* : fixe et défini.

Page 20, ligne 14, *au lieu de* : a créé et appliqué, *lisez* : a appliqué.

Page 27, ligne 1, *au lieu de* : transmissions, *lisez* : transmission.

Page 70, ligne 30, *au lieu de* : en cas de fraudes, *lisez* : en cas de fraude.

Page 74, ligne 8, *au lieu de* : entre vif, *lisez* : entre vifs.

Page 100, ligne 25, *au lieu de* : ce fut au contraire, *lisez* : ce furent au contraire.

Page 149, dernière ligne, *au lieu de* : mentionné, *lisez* : mentionnés.

Page 194, ligne 29, *au lieu de* : est soumis aux règles, *lisez* : est conforme aux règles.

Page 279, ligne 22, *au lieu de* : n'ose servir, *lisez* : ose se servir.

Page 288, ligne 11, *au lieu de* : l'émission, *lisez* : l'omission.

BIBLIOGRAPHIE

- A. M. DEMANTE et E. COLMET DE SANTERRE. — Cours analytique de Code civil. 2^e édition. Paris, 1884-1889.
- AUBRY et RAU. — Cours de droit civil français, d'après la méthode de Zachariæ. Quatrième édition. Paris, 1869.
- E. DEMOLOMBE. — Cours de Code civil. Paris, 1845-1882.
- L. LAROMBIÈRE. — Théorie et pratique des obligations ou Commentaire des articles 1101 à 1386. Nouvelle édition. Paris, 1885.
- La grande Encyclopédie (ouvrage en cours).
- POTHIER, annoté par BUGNET. Deuxième édition. Paris, 1861.
- LOCRÉ. — Esprit du Code Napoléon, tiré de la discussion. Paris, an XIV (1805).
- DOMAT. — Œuvres complètes. Nouvelle édition, publiée par J. REMY. Paris, 1835.
- RICARD. — Traité des donations entre vifs et testamentaires. Dernière édition. Paris, MDCCVII.
- Edouard BONNIER. — Traité théorique et pratique des preuves en droit civil et en droit criminel. Cinquième édition, mise au courant par Ferdinand LARNAUDE. Paris, 1888.
- CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD. — Traité des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques. Paris, 1835.
- CHAMPIONNIÈRE, RIGAUD et P. PONT. — Supplément au Traité des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques. Tome VI. Paris, 1851.
- G. DEMANTE. — Principes de l'enregistrement. Quatrième édition. Paris, 1888-1890.
- E. NAQUET. — Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement. Première édition. Paris, 1882.

- E. NAQUET. — Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement. Deuxième édition. Paris, 1899 (1).
- DALLOZ. — Jurisprudence générale. Répertoire méthodique et alphabétique de législation, de doctrine et de jurisprudence.
- DALLOZ. — Jurisprudence générale. Supplément au Répertoire méthodique et alphabétique de doctrine et de jurisprudence.
- GARNIER. — Répertoire général et raisonné de l'enregistrement, des domaines et des hypothèques. Septième édition. Paris, 1891.
- Edouard MAGUÉRO. — Traité alphabétique des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques. Paris, 1896.
- Dictionnaire des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques, par les rédacteurs du Journal de l'Enregistrement.

RECUEILS DE JURISPRUDENCE

Répertoire périodique de l'Enregistrement.
Journal de l'Enregistrement.
Recueil des lois et arrêts de Sirey.
Recueil des lois et arrêts de Dalloz.
Pandectes françaises.

(1) A moins d'indication contraire, c'est toujours la deuxième édition qui est citée dans le présent ouvrage.

INTRODUCTION

**Notions générales sur les Preuves. Définition
des présomptions.**

**Leur place dans le système de preuves
admises dans notre droit
français**

CHAPITRE PREMIER

**1^o NOTIONS GÉNÉRALES SUR LES DIVERS MODES DE
PREUVES ADMISES PAR LE CODE CIVIL.**

**2^o DANGER, EN CETTE MATIÈRE, D'ACCORDER À L'AD-
MINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT LE RÉGIME
DE DROIT COMMUN.**

§ I

Nous ne trouvons dans le Code civil aucune définition du mot « preuve », ni des « preuves » en général. Nous ne trouvons même aucun titre spécial et indépendant, consacré à la théorie de la preuve. Suivant en cela la méthode défectueuse de Pothier, leur guide habituel, les rédacteurs du Code se sont contentés d'insérer au titre « Des contrats et obligations » un chapitre traitant « De la preuve des obligations et de celle du paie-

ment ». — Non pas que cette théorie générale de la preuve n'existe pas : elle était nécessaire, et, dans un droit aussi scientifique que le nôtre, il ne pouvait être question de laisser cette matière à l'empirisme, c'est-à-dire à l'arbitraire du juge. Admettre sans réglementation tous les moyens de preuve et dans tous les cas, eût été simplement revenir à un droit très primitif, à la très ancienne pratique de nos parlements, qui jugeaient « suivant le bon sens et l'équité ». On sait combien cette pratique avait soulevé d'objections et de difficultés. « Délivrez-nous de l'équité des parlements », disait-on dans notre ancien droit...

En fait d'ailleurs, et sans vouloir critiquer davantage l'ordre adopté par les rédacteurs du Code, c'est bien au chapitre intitulé : « De la preuve des obligations et de celle du paiement » que se trouve la théorie générale de la preuve (art. 1315 et suiv.). Le Code de procédure donne également des règles de détail ; mais de celles-là nous n'avons pas à nous occuper, notre étude ayant pour objet exclusif le fond même du droit.

L'article 1315, le premier de la matière, est ainsi conçu : « Celui qui réclame l'exécution d'une obligation doit la prouver. Réciproquement, celui qui se prétend libéré doit justifier le paiement ou le fait qui a produit l'extinction de son obligation ». Mais ce texte, qui nous indique à qui incombe la charge de la preuve, ne nous donne pas de définition ; nous devons y suppléer.

Le mot « preuve » a deux significations. Dans un sens général, on entend par preuve la dé-

monstration de la vérité. Prouver un fait, c'est démontrer son existence. En droit, le plus souvent, le mot preuve est pris dans un sens plus restreint. Il signifie alors le procédé, le moyen même employé pour démontrer la vérité. C'est ainsi que l'on dit « la preuve testimoniale », indiquant par là que pour établir l'existence d'un fait on usera, comme mode de preuve, de déclarations de témoins. C'est encore dans ce sens que doivent s'entendre les expressions : « Acquitté, faute de preuves ». — « J'ai des preuves », etc...

L'article 1315 précité règle la première question qui se présente à l'esprit quand on étudie la théorie de la preuve. A qui incombe-t-elle ? Qui doit faire la preuve ? Et le Code nous répond : le demandeur ; celui qui réclame quelque chose. Rien de plus rationnel que cette décision. Je poursuis le paiement d'une somme ; il est naturel que je sois obligé de prouver que cette somme m'est réellement due. La preuve doit donc être faite par celui qui prétend à une modification dans la situation actuelle ; celui qui revendique veut innover, changer ce qui existe. A lui d'établir son droit à cette modification, à ce changement. — Un particulier a soumis à la formalité de l'enregistrement un acte de vente indiquant comme prix cinq mille francs, par exemple. L'Administration suppose que ce prix déclaré n'est pas le prix réel convenu, qu'une fraude a été commise, qu'il y a, suivant l'expression technique, « insuffisance de prix de vente ». A elle de l'établir, de le prouver, faute de quoi elle sera déboutée.

Mais si le demandeur réussit à administrer la preuve qui lui incombe, et que son adversaire veuille lui opposer une exception, un fait quelconque détruisant l'effet de cette première preuve, les rôles sont renversés : le défendeur, dans cette seconde phase de l'instance, devient demandeur. C'est ce que nous dit le second alinéa de l'article 1315 : « Réciproquement celui qui se prétend libéré doit justifier le paiement ou le fait qui a produit l'extinction de son obligation ».

La doctrine de notre Code civil, sur ce premier point « charge de la preuve », ne souffre pas difficulté ; elle a été souvent résumée dans les deux adages : « *Actori incumbit onus probandi ; reus excipiendo fit actor* ».

Il est inutile également d'insister sur l'intérêt évident du principe posé par l'article 1315. Dans toute question de droit soumise aux tribunaux, il y a des éléments de fait qui passent, qui ne subsistent pas toujours et qu'il faut démontrer. Si le demandeur n'apporte pas la preuve de ces faits il succombe. Parfois même, l'issue d'un procès dépend uniquement de la solution que l'on donne à cette question « qui doit faire la preuve » ? Un accident arrive dans une usine, sans qu'aucun fait, aucun renseignement ne vienne éclairer la religion du juge et lui fournir des éléments d'appréciation ; rien ne permet de conclure soit à l'imprudence de l'ouvrier, soit au mauvais état de l'outillage mis entre ses mains par le patron. Si la loi positive décide que la charge de la première preuve est à l'ouvrier, si elle veut qu'il soit obligé de démon-

trer le fonctionnement défectueux de la machine, cause de l'accident, il est débouté et n'obtient aucune indemnité. Est-ce, au contraire, au patron à établir le cas fortuit ou l'imprudence de son employé, c'est lui qui succombe. Le point capital, dans toute hypothèse de ce genre, est bien celui-ci : « A qui la loi a-t-elle imposé la première preuve » ? Un droit que l'on ne peut prouver n'existe pas (1).

Ces notions générales admises sur la preuve et sur la charge de la preuve, nous devons dire un mot des divers modes de preuves établies par le Code civil : elles sont au nombre de cinq : la preuve littérale, la preuve testimoniale, l'aveu, le serment et les présomptions (art. 1316).

I. *La preuve littérale*, dénommée aussi preuve par écrit, résulte, ainsi que son nom l'indique, d'un écrit, d'un acte. Au moyen d'une obligation, je prouve que j'ai prêté une somme à un tiers. Au moyen d'actes authentiques ou sous-seings privés je démontre que j'ai acheté ou loué un immeuble, etc., etc. Il n'entre pas dans notre cadre de nous étendre sur la preuve littérale et sur son fonction-

(1) Il est bon de remarquer que la loi du 9 avril 1898, sur les accidents du travail, a remédié aux conséquences souvent iniques de la règle qui met le fardeau de la preuve à la charge du demandeur. Elle accorde une indemnité forfaitaire à la victime ou à ses représentants, sans qu'il y ait lieu de rechercher et d'établir si l'accident est imputable au patron ou à l'ouvrier, sauf le cas de faute inexcusable de l'un ou de l'autre.

nement. Nous ferons remarquer seulement qu'elle est la preuve par excellence, la meilleure, pour ainsi dire. Il va de soi, en effet, que le moyen le plus sûr d'établir une vente, un prêt, etc., c'est de présenter au juge l'acte même qui les constate, qui en règle les conditions. Cela est tellement vrai que, dans le langage usuel, on ne dit pas « un acte constatant convention de vente », mais simplement « une vente » ; le mode de preuve se confond avec la convention elle-même. Dans le cours de cette étude nous aurons souvent à revenir sur la preuve littérale, soit pour l'opposer aux présomptions, soit pour indiquer qu'elle est la preuve de droit commun pour l'Administration de l'enregistrement.

II. *La preuve testimoniale* résulte des déclarations de témoins. Elle n'est admise qu'exceptionnellement par notre loi française. « On aperçoit
« facilement, dit Demante (1), à quels dangers on
« s'exposerait, en faisant dépendre les plus grands
« intérêts du témoignage de personnes privées
« dont la mémoire peut toujours être infidèle, et
« dont la bonne foi même pourrait souvent être
« suspectée. » Cette considération explique pourquoi la preuve testimoniale, qui était admise dans notre ancien droit et jusqu'au XVI^{me} siècle d'une façon illimitée (2), fut réglementée et regardée

(1) Cours analytique du Code civil. 2^{me} édition. Tome V, n° 314.

(2) M. Bonnier (Des preuves en droit civil et en droit criminel. Cinquième édition, page 114) cite la phrase suivante de

désormais comme un mode de preuve exceptionnel. « Témoins passent lettres » disait-on autrefois. Ce n'est qu'après les deux ordonnances de Moulins, l'une en 1566, l'autre en 1667, que cet axiôme fut remplacé par la maxime contraire « Lettres passent témoins ». Les règles générales sur la preuve testimoniale sont contenues dans les art. 1341, 1347 et suivants, auxquels nous renvoyons purement et simplement.

Mentionnons aussi que la preuve testimoniale est admise d'une façon générale pour les actes de commerce (art. 109 du Code de commerce).

En matière d'enregistrement, les règles spéciales de la procédure s'opposent à la mise en œuvre de la preuve par témoins. Cela résulte d'abord de l'art. 65 de la loi du 22 frimaire an VII, et aussi de l'article 17 de la loi du 27 ventôse an IX, ce dernier ainsi libellé : « L'instruction des instances que la régie aura à suivre pour toutes les perceptions qui lui sont confiées se fera par simples mémoires respectivement signifiés, sans plaidoiries. Les parties ne seront point obligées d'employer le ministère des avoués. »

Cette doctrine est aujourd'hui celle de l'Administration et des Tribunaux. Un arrêt de la cham-

Bouteiller, dans la « Somme rurale » (Titre CVI) : « S'il advient qu'en jugement une partie le veuille aider de lettres en preuves, et l'autre partie se veuille aider de témoignage singulier, sachez que la vive voix passe vigueur de lettres si les témoins sont contraires aux lettres ». M. Bonnier explique d'ailleurs que le principe « témoins passent lettres » n'a jamais été admis d'une façon absolue, même dans notre très ancien droit.

bre civile de la Cour de cassation (1) a débouté la régie dans une espèce où le tribunal de Neufchâteau (2) l'avait autorisée « à faire par tous les « moyens de droit, notamment par témoins, la « preuve des omissions dont elle se plaint... »

Cette décision fut déferée à la Cour de cassation et voici les principaux considérants de l'arrêt intervenu, qui tranche définitivement la question :
« Vu les articles 39 et 65 de la loi du 22 frimaire
« an VII; attendu que, nulle part, la loi fiscale
« ne suppose que la preuve testimoniale puisse
« être admise...; attendu qu'il ne résulte pas de
« l'article 39 de la loi précitée, qui prévoit et punit
« des doubles droits les omissions reconnues et
« les insuffisances constatées dans les déclarations,
« que, pour les établir, on puisse recourir à la
« preuve testimoniale; que les expressions mêmes
« de la loi sagement entendues démontrent que,
« dans sa pensée, elle s'est référée à un état de
« choses où la preuve des omissions ou insuffi-
« sances résulterait des actes émanés des parties
« elles-mêmes, ou d'autres actes et faits constants
« aux procès, qui leur seraient opposables; atten-
« du qu'il n'a pas été dans l'intention de la loi,
« plus qu'il n'est dans son texte, de permettre à
« la régie de se livrer à des recherches des forces
« mobilières des successions par voie d'enquêtes,

(1) Arrêt de la chambre civile du 9 février 1860. (Dalloz. 1860. 1. 439).

(2) Jugement du 6 août 1858.

« et de pénétrer ainsi dans l'intérieur et le secret
« des familles, à l'aide de preuves testimoniales
« toujours dangereuses et de nature à y jeter l'in-
« quiétude et le trouble ; attendu, enfin, que ce
« mode de preuve et la procédure qu'il comporte
« sont incompatibles avec l'économie de la loi
« fiscale et avec les formes prescrites, en cette
« matière, par l'article 65 de loi du 22 frimaire
« an VII et l'article 17 de celle du 27 ventôse
« an IX, auxquelles il n'a été fait exception que
« dans des cas particuliers, dans lesquels ne
« rentrent pas ceux sur lesquels a statué la loi du
« 22 frimaire an VII. (1). (*Adde* argument *a con-*
« *trario*, article 8 ; loi du 22 pluviôse an VII). »

Exceptionnellement, la preuve testimoniale a été reconnue possible dans certains cas, limitativement déterminés par le législateur : 1^o lorsqu'il s'agit de prouver les contraventions à la loi du 22 pluviôse an VII sur les ventes publiques de meubles. (article 8 in fine. « La preuve testimoniale pourra être admise sur les ventes faites en contravention à la présente ») ; 2^o lorsque l'Administration veut prouver l'existence d'une dissimulation dans une vente, dans un partage ou dans un échange d'immeubles (article 13 de la loi du 23 août 1871). Nous aurons à étudier les règles spéciales à la dissimulation et à revenir quelque peu sur ce second point.

(1) *Adde*, jugement de Lunéville du 4 décembre 1890. Revue périodique, n^o 7607.

III. *L'aveu* (art. 1354 et suivant C. c.), que l'on appelait confession dans notre ancien droit, est la déclaration par laquelle une personne reconnaît comme vrai un fait de nature à produire à son égard un engagement juridique (1). Les faits seuls sont susceptibles de faire la matière d'un aveu. Mais il faut, pour que l'aveu soit réellement un mode de preuve, qu'il soit un acte spontané, éclairé et libre de la volonté; il faut que celui qui fait un aveu ait l'intention de « reconnaître comme légalement avéré le fait auquel s'applique son aveu ».

L'aveu est judiciaire s'il est fait en justice par la partie ou son fondé de pouvoir (art. 1356 C. c.). Il est extrajudiciaire, quand il est fait hors justice. Mais dans ce dernier cas, comme il n'intervient pas dans des circonstances solennelles, le législateur a dû décider, comme conséquence de l'article 1341 du Code civil, « que l'allégation d'un aveu extrajudiciaire purement verbal serait inutile toutes les fois qu'il s'agit d'une demande pour laquelle la preuve testimoniale ne serait pas admissible » (article 1355 C. c.).

L'aveu étant une reconnaissance doit nécessairement pouvoir être opposé à celui dont il émane et dispenser l'adversaire d'avoir à fournir toute autre preuve. Toutefois il y a des exceptions à ce principe et l'aveu reste sans valeur : 1° quand cet

(1) Larombière. Traité des Obligations. Commentaire de l'article 1354.

aveu devrait entraîner la perte d'un droit auquel il n'est pas permis de renoncer ; 2° quand il porte sur des faits dont la loi **prohibe** la reconnaissance ; 3° quand une disposition spéciale de la loi déclare que l'aveu ne fera pas preuve.

En lui-même, l'aveu n'est qu'un mode de preuve d'une convention antérieure. Au point de vue de l'enregistrement, ce n'est donc pas l'aveu qui donne ouverture aux droits déterminés par le tarif, mais les contrats ou engagements dont il a révélé l'existence. L'aveu est admis comme mode de preuve pour l'Administration. L'aveu d'avoir acquis des immeubles, par acte sous seing privé ou verbalement, dispense de fournir toute autre preuve pour la demande des droits de mutation. L'aveu d'une dette entraîne reconnaissance de dette et rend exigible le droit d'obligation.

IV. *Du serment.* C'est un acte par lequel celui qui jure prend à témoin de la vérité d'un fait ou de la sincérité d'une promesse Dieu, comme vengeur du parjure (1).

En principe, l'Administration n'a jamais le droit de déférer le serment, et c'est là une règle qui aurait dû rester absolue. Nous verrons, en étudiant la dissimulation, ce qu'il faut penser de la dérogation heureusement unique apportée à cette règle par le législateur de 1871.

Le serment judiciaire, le seul qui nous inté-

(1) Larombière. Commentaire de l'article 1357.

resse comme mode de preuve spécial, est décisoire ou délégué d'office. « Toute partie, disent
« MM. Aubry et Rau, qui, soit comme demande-
« resse, soit comme défenderesse, est obligée à
« faire une preuve, jouit, en général, de la faculté
« de se décharger de cette obligation en déléguant
« à son adversaire le serment sur le fait qui sert
« de fondement à sa demande ou à son excep-
« tion » (1). Si celui à qui le serment est délégué le
prête, il obtient gain de cause ; s'il refuse de le
prêter, il succombe, parce que son refus implique
l'aveu tacite que la demande est légitime ou l'ex-
ception fondée.

Le serment peut encore, dit l'article 1366 C. c.,
« être délégué d'office à l'une des parties par le
juge, ou pour en faire dépendre la décision de la
cause, ou seulement pour déterminer le montant
de la condamnation ». Ajoutons que le juge ne
peut déléguer d'office le serment, que si la demande
et l'exception ne sont pas pleinement justifiées,
ni totalement dénuées de preuves (art. 1357. C. c.).

V. *Les présomptions* sont des conséquences
que la loi ou le magistrat tire d'un fait
connu à un fait inconnu. Dans ces notions
générales, destinées précisément à faire ressortir
la place occupée par les présomptions au mi-
lieu de notre système de preuves, nous nous

(1) Aubry et Rau. Droit civil français. T. VIII, page 184,
4^e édition.

bornons à cette définition qui est celle de l'article 1349 du Code civil. Rien à ajouter ici, les présomptions devant faire bientôt l'objet exclusif de notre étude.

§ II

Nous venons de donner un aperçu très général des divers modes de preuves reconnues par notre loi civile. Les preuves n'ont pas toutes, ni la même importance, ni la même force probante. Le législateur qui a réglementé minutieusement cette matière, considère la preuve littérale comme la preuve type, comme la preuve de droit commun. Non pas qu'elle donne plus de certitude que certaines autres ; l'aveu et le serment sont parfois plus décisifs. Mais elle est la preuve normale, celle que l'on doit toujours se réserver ; l'aveu étant peu sûr, puisqu'on ne l'a que très rarement à sa disposition, et le serment toujours dangereux puisqu'il rend l'adversaire seul juge du différend.

Ainsi que nous avons déjà eu l'occasion de l'indiquer, on ne peut qu'approuver les rédacteurs du Code d'avoir soumis la matière de la preuve à des règles très précises et très détaillées. Dans une bonne législation, il est inadmissible que le juge soit seul maître d'accepter ou de rejeter telle ou telle preuve. Quand les intérêts en jeu sont considérables, le législateur avait le devoir absolu d'intervenir, d'admettre en principe, comme il l'a fait, la preuve par écrit et exceptionnellement

certaines autres dans des cas très limitativement déterminés. C'eût été ouvrir la porte à tous les abus, à toutes les injustices, que d'accorder la même valeur à l'écrit, par exemple, et aux témoignages de personnes privées. Pour ne noter que ce danger, comprendrait-on que, dans l'état actuel de notre droit, le juge, aujourd'hui comme au XV^{me} siècle, fût libre de faire prédominer la preuve par témoins sur la preuve par écrit ? De même, en créant les présomptions, il appartenait à la loi de faire une sélection, de dire quelles présomptions seraient irréfragables, quelles autres pourraient être combattues par la preuve contraire.

Et s'il est une branche du droit où, en matière de preuve, le législateur devait se montrer particulièrement prévoyant et précis, c'est certainement en droit fiscal. Deux genres de raisons militaient en faveur d'une réglementation spéciale de la preuve pour l'Administration de l'enregistrement. Les premières, d'un ordre tout-à-fait général, tiennent à la nature même d'un bon droit fiscal, d'un bon impôt. La principale qualité, la plus importante, réclamée par Adam Smith pour l'impôt, c'est d'être très défini, de n'être ni vexatoire, ni inquisitorial, ni arbitraire. Et M. Berthelot, qui commente les règles tracées par Adam Smith, ajoute : « L'époque de paiement, le mode « de paiement, la somme à payer doivent être « déterminés avec soin et d'une manière intelli- « gible pour le contribuable et pour tout le monde. « Lorsqu'il en est autrement, toute personne

« sujette à l'impôt se trouve plus ou moins sou-
« mise au pouvoir du collecteur, qui peut aggra-
« ver la charge du contribuable pour lequel il est
« mal disposé ou extorquer par la crainte de cette
« aggravation quelque cadeau ou quelque chose
« qu'il désire. En matière d'impôt, il importe
« tellement que chacun ait à payer une somme
« fixe, que l'expérience de toutes les nations
« prouve, de l'avis d'Adam Smith, qu'une inéga-
« lité assez considérable n'est pas à beaucoup
« près un si grand mal qu'une légère incerti-
« tude. (1) ». En supposant que l'Administration
de l'enregistrement jouisse de moyens de contrôle
trop étendus, qu'elle puisse se servir de preuves
testimoniales, déférer le serment....etc... il appa-
rait immédiatement que l'impôt deviendrait arbi-
traire et vexatoire au premier chef, que le repos
des familles serait troublé par de perpétuelles
inquisitions, et que par conséquent les droits
d'enregistrement n'auraient pas la qualité déclarée
indispensable à tout impôt par Adam Smith et
après lui par tous les économistes. Au contraire,
tout en donnant à la régie les droits suffisants
pour assurer le recouvrement de l'impôt, dont
elle est chargée, tracez des règles de preuves très
précises et très prudentes, supprimez l'enquête,
les témoignages privés toujours dangereux, éta-
blissez l'écrit comme base de la perception et
preuve de droit commun, l'impôt se trouvera fixe,
défini, non arbitraire ni inquisitorial.

(1) La Grande Encyclopédie. V^e Impôt, p. 606, volume 20.

Tels sont les principes dont s'est inspiré généralement le législateur, lorsqu'il a fixé les modes de preuve auxquels peut recourir l'Administration de l'enregistrement.

Peut-on, dès lors, soutenir qu'elle bénéficie dans notre droit d'une situation privilégiée ? Ce serait tout-à-fait inexact.

Quels seraient, en effet, ses pouvoirs sous l'empire du droit commun ?

L'Administration est un tiers, n'étant pas partie aux actes qu'elle recherche ou veut interpréter. Il ne lui a pas été possible de se procurer une preuve littérale de la convention ou de la mutation, qui donne lieu à l'ouverture d'un droit à son profit. Elle se trouve ainsi dans l'hypothèse prévue par le § 1 de l'art. 1348 (C. c.), qui crée un droit exceptionnel en matière de preuve. D'autre part, que veut-elle prouver quand elle cherche à établir une mutation secrète, une dissimulation de prix, une insuffisance de revenu dans une déclaration de succession, ou une qualification mensongère donnée à un acte ? Elle veut prouver la fraude. A ce double titre, parce qu'elle est un tiers et parce qu'elle recherche la fraude, tous les moyens de preuve admis par le Code civil seraient à sa disposition sous l'empire du droit commun.

Mais, très sagement, le législateur a limité ses droits et lui interdit, en principe, la preuve testimoniale, le serment, l'interrogatoire sur faits et articles comme moyen d'obtenir un aveu, et ne lui laisse, en l'absence de preuve écrite, que la ressource des présomptions légales ou des pré-

somptions simples. Elle n'est donc pas privilégiée ; au contraire, elle est soumise à des règles restrictives du droit commun.

Cette conception du législateur mérite d'ailleurs d'être approuvée, et il y a là certainement une des raisons, la meilleure peut-être, de l'excellence de l'impôt de l'enregistrement. Vainement a-t-on soutenu, surtout au commencement de ce siècle, avant l'étude approfondie de nos lois fiscales et le réveil de la critique, que les lois d'enregistrement étaient d'un ordre tout spécial, étrangères à l'économie générale du droit, et que les principes de la législation civile n'étaient d'aucune conséquence pour leur application ! C'est là un préjugé aujourd'hui complètement disparu. Sans doute, sur certains points, des réformes de détail s'imposent, des tarifs particuliers ont subi l'atteinte du temps et demandent à être révisés. Mais, dans son ensemble, dans ses règles générales, fondée comme elle l'est sur les principes de notre droit civil, la loi de l'enregistrement est bonne ; elle soulève de grosses questions pratiques, mais ce sont des difficultés inhérentes au droit lui-même ; elle ne trouve pas trop de résistance chez le contribuable. L'impôt de l'enregistrement possède la qualité que nous avons reconnue primordiale et nécessaire. Parfaitement fixe et définie, en complète harmonie avec nos lois civiles, il n'est pas vexatoire, s'établit toujours d'après les mêmes bases et échappe à l'arbitraire.

CHAPITRE II

1° LA PREUVE DE DROIT COMMUN POUR L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT EST LA PREUVE LITTÉRALE, L'ÉCRIT :

2° CERTAINS IMPÔTS AYANT ÉTÉ ÉTABLIS SUR CERTAINS FAITS, COMME LES MUTATIONS, ET INDÉPENDAMMENT DE TOUT ÉCRIT, LE LÉGISLATEUR A DÙ METTRE A LA DISPOSITION DE L'ADMINISTRATION D'AUTRES PREUVES QUE LA PREUVE LITTÉRALE.

§ I

Si nous abandonnons le champ des considérations d'ordre législatif pour arriver à l'étude de la loi elle-même, nous formulerons une première règle, dominant toute la matière : La preuve normale, la preuve de droit commun, pour l'Administration de l'enregistrement, est la preuve littéraire. C'est par l'acte même que la régie doit établir ses prétentions et justifier les réclamations qu'elle adresse au contribuable ; c'est dans l'acte lui-même qu'il faut trouver la base des perceptions.

Prenons comme exemple la déclaration de succession. Aux termes des articles 1319 et 1320 du Code civil, « toutes les énonciations qui ont un rapport direct à la disposition de l'acte » font

pleine foi de ce qu'elles contiennent, qu'il s'agisse d'un acte authentique ou d'un acte sous signatures privées. L'omission de valeurs héréditaires, dans une déclaration de succession, serait donc entièrement établie à l'égard de l'Administration par les énonciations des partages, des inventaires, et en général de tous actes ayant, comme eux, pour objet direct, d'établir la consistance des biens de la succession.

On remarquera d'ailleurs que, toutes les fois que ces énonciations sont étrangères, « n'ont pas un rapport direct » à la disposition de l'acte, elles ne peuvent servir que de commencement de preuve (art. 1320, C. c., *in fine*), c'est-à-dire que l'effet de telles énonciations est seulement de permettre au juge d'admettre la preuve testimoniale, si toutefois on se trouve dans un des cas exceptionnels où elle est possible, ou de se décider par simples présomptions, conformément à l'article 1347 du Code civil.

Parfois les énonciations d'un acte forment preuve littérale à un point de vue ; simple commencement de preuve à un autre. Voici un inventaire : son objet direct est d'établir la consistance des biens de la succession. On pourra donc prouver entièrement et définitivement, par ses énonciations, l'omission de valeurs héréditaires dans la déclaration de succession. Mais en même temps et pour ainsi dire accidentellement, cet inventaire révèle une dissimulation ; il indique, par exemple, au nombre des reprises du défunt, un prix de vente de propres, supérieur à celui que portait l'acte de

vente lui-même. Cette énonciation n'est qu'un commencement de preuve, le but direct de l'acte n'étant pas de rectifier ou de compléter le premier acte de vente...

§ II

La preuve littérale, qui est le droit commun de l'Administration, peut ne pas se trouver toujours à sa disposition. En matière de dissimulation, la contre-lettre qui modifie un prix de vente n'est pas présentée à l'enregistrement. Il peut même y avoir une convention secrète purement verbale... La preuve littérale est impossible. La régie va-t-elle se trouver désarmée et impuissante en face de la fraude?

D'autre part, notre droit fiscal a créé et appliqué l'impôt à certains faits comme les mutations d'immeubles ou de fonds de commerce, indépendamment de tout écrit! Il est indispensable que l'Administration, qui doit imposer ces mutations, ait des moyens de preuve suffisants pour déjouer la fraude... Le droit de la rechercher n'a jamais été sérieusement contesté à la régie. Comme le dit Championnière (*Traité des Droits d'Enregistrement*, n° 654) : « Il faut chercher ailleurs que dans
« les textes le principe du droit appartenant à la
« régie de prouver la simulation. Ce droit repose
« sur deux maximes : la première est qu'on ne
« peut éprouver aucun préjudice du dol ou de la
« fraude des tiers : la deuxième est que la conces-
« sion d'un droit quelconque emporte dans son

« essence tout ce qui est nécessaire pour l'exer-
« cer. *Cui concessa est jurisdictio, ea quoque con-*
« *cessa esse videntur, sine quibus explicari non*
« *potest* (Loi 2, Digeste, *Des Juridic.*). Les consé-
« quences de ces maximes sont faciles à saisir. En
« thèse générale, ceux qui tiennent un droit de la
« loi reçoivent d'elle, en même temps, la faculté
« d'anéantir tous les obstacles que la fraude d'un
« tiers pourrait élever à l'exercice de ce droit.
« Relativement à l'Administration, elle a reçu de
« la loi la charge de recouvrer un impôt établi
« sur certains actes ; dès lors, elle est munie du
« pouvoir de dévoiler la fraude au moyen de la-
« quelle ces tiers cherchent à la dissimuler ».

Déjà, le chancelier d'Aguesseau avait examiné la question avec la même sagacité (ordonnance du 27 juillet 1731). « Le caractère particulier de la
« fraude est d'être cachée ; les parties mettent tout
« en œuvre pour la dérober aux yeux de celui
« qu'elles veulent tromper. De là vient que les lois
« ne demandent pas de preuves directes et pro-
« prement dites de sa perpétration ; elles se con-
« tentent d'indices à travers lesquels on puisse
« percer le voile qui la couvre, c'est-à-dire des
« présomptions et conjectures graves et qui soient
« prises des différentes clauses de l'acte, des cir-
« constances antérieures et postérieures et de tous
« les signes qui peuvent concourir à manifester
« la vérité. Ces principes fondés sur la nature des
« choses, ont été reconnus dans tous les temps. »

Ajoutons que toutes les législations ont pris des précautions contre la fraude. Le maréchal de Vau-

ban écrivait dans son livre sur la dime : « J'ai trouvé que du temps de Charles VII, on avait pris toutes les précautions pour prévenir ces abus, et ces précautions ont été bonnes tant que le fardeau des impositions a été léger ; mais dès qu'elles ont commencé à se faire un peu trop sentir, tout le monde a fait ce qu'il a pu pour les éviter. »

Il faut reconnaître que les temps n'ont guère changé. Dans notre droit moderne, on a même soutenu que l'impôt public n'est qu'une obligation civile et que le législateur n'a pas voulu que la conscience du contribuable fût engagée par les règlements sur la perception. Bien que l'iniquité de certains tarifs favorise singulièrement les capitulations de la conscience, cette thèse ne nous paraît pas admissible. C'est manquer aux lois naturelles aussi bien qu'aux lois civiles que de frauder l'impôt ; car le débiteur qui ne paye pas augmente indirectement le fardeau de ses concitoyens. « Ordinairement, a écrit Monthyon dans son traité *De l'impôt et de l'industrie*, on ne voit dans la fraude à l'impôt que la perte qu'éprouve le fisc, ce qui n'excite ni une grande réputation ni de grands regrets, mais cette infidélité du fraudeur retombe sur ses concitoyens par la nécessité de remplir le déficit qui en résulte dans le produit des impôts. Cette violation de la loi fiscale entraîne bien d'autres effets pernicieux. D'abord, elle habitue à des assertions mensongères et falsifie l'idée de ce qui est licite ou illicite. En faisant considérer

« ce vol fait à l'Etat comme n'étant pas un vol, « elle atténue la répugnance qu'a pour un tel « crime toute âme élevée. » Il faut bien reconnaître cependant, pour ne pas tomber dans l'exagération, que nombre d'hommes qui se permettent cette infidélité envers l'Etat seraient incapables de la commettre envers un particulier.

Quoi qu'il en soit de la question de conscience chez le contribuable, le fait est là : la fraude existe et on peut craindre qu'elle n'existe toujours. Le législateur devait par conséquent donner à l'Administration de l'enregistrement les moyens de la découvrir. Or il est manifeste que si la régie n'avait à sa disposition que la preuve littérale, ses droits ne pourraient être exercés et seraient illusoires. Il fallait admettre d'autres modes de preuve pour lui permettre d'atteindre les mutations et d'une façon générale tous les cas d'insuffisance de revenu, de dissimulation, etc., où aucun acte, aucun écrit n'existe. Délimiter très exactement les pouvoirs de la régie en matière de preuve ; créer toutes les dispositions nécessaires pour que ces pouvoirs ne soient pas excessifs et vexatoires ; en même temps et comme contre-partie, donner à celle-ci les moyens efficaces pour découvrir la fraude et appliquer véritablement l'impôt : telles étaient les idées qui devaient inspirer le législateur. Nous aurons maintes fois l'occasion d'apprécier la façon dont il a su remplir son rôle. Dès maintenant, nous savons qu'à côté de la preuve littérale, de la preuve de droit commun, il admet d'autres preuves et principalement les *présomptions*.

CHAPITRE III.

DES PRÉSUMPTIONS. — DÉFINITION. — NOTIONS GÉNÉRALES SUR LES PRÉSUMPTIONS ENVISAGÉES AU DOUBLE POINT DE VUE CIVIL ET FISCAL. — DISTINCTION ENTRE LES PRÉSUMPTIONS ET LES PREUVES PROPREMENT DITES.

Avec ce troisième chapitre, nous entrons dans le cœur même de notre sujet. Tout ce que nous avons dit jusqu'à présent, avait surtout pour but de bien faire ressortir la place occupée par les présomptions dans notre système général de preuves. Les présomptions ne sont pas des preuves, dans le sens de « démonstration de la vérité », mais ce sont bien des *modes de preuve*. On peut dire « preuves par présomptions » exactement comme l'on dit « preuves par témoins », « preuve par écrit ». Mais il est certain que présumer n'est pas prouver. Une présomption peut être très forte ; la loi peut même décider, comme elle l'a fait pour certaines présomptions légales, que la preuve contraire ne sera pas admise ; ce n'est pas une preuve, une démonstration directe de la vérité ; c'est un acheminement, un fait dont on tire une induction.

« Les présomptions, dit l'article 1349, sont des « conséquences que la loi ou le magistrat tire d'un « fait connu à un fait inconnu. » Le principal

mérite de cette définition est d'être pratique. Elle permet de faire comprendre assez vite à quelle opération se livre l'esprit pour arriver à la vérité par une présomption. Par acte présenté à la formalité de l'enregistrement, un particulier loue un immeuble, qui appartenait antérieurement à une autre personne; il n'existe ni acte, ni déclaration révélant une convention quelconque entre l'ancien propriétaire et celui qui a aujourd'hui l'apparence de la propriété, puisqu'il loue. L'Administration est en droit de réclamer l'impôt de mutation (article 12 de la loi du 22 frimaire an VII). Ici, quel est le raisonnement? La régie ne prouve pas la mutation; elle la présume. Aucun acte, rien ne lui démontre d'une façon positive et directe qu'il y a eu mutation, et pourtant la loi l'autorise à réclamer les droits, se fondant sur cette idée : X était propriétaire d'une maison à telle époque; aujourd'hui c'est Y qui donne à bail la même maison. C'est donc une convention dissimulée qui a transporté les droits de X sur la tête d'Y....C'est une présomption, laquelle nous apparaît dans l'espèce comme une œuvre de logique fondée sur l'expérience. En prenant pour base de nos déductions la définition même de la loi, nous dirons : « Les faits connus sont : 1^o la propriété ancienne d'une maison par X; 2^o le bail que consent aujourd'hui Y. Conséquence du rapprochement de ces deux faits : la mutation probable.

Autre exemple (Présomption de fait). Il nous est fourni par une solution de la Direction générale

de l'enregistrement (Répertoire périodique de l'enregistrement. Article 9887. Octobre 1900) que nous croyons utile de reproduire :

« Solution du 20 avril 1900.

« Monsieur le directeur, M.M., prêtre, décédé le
« 9 février 1897, après avoir institué son frère
« pour légataire universel, avait en dépôt au Cré-
« dit Industriel à Paris des titres au porteur qui
« n'ont pas été compris dans la déclaration de sa
« succession passée les 23 juin et 3 août 1897, pas
« plus d'ailleurs que le reliquat de son compte
« courant à cette maison de banque. A la demande
« des droits de mutation par décès exigibles à
« raison de ces omissions, l'héritier objecte que
« les titres, qu'il a cependant retirés lui-même,
« appartenaient à des tiers. Il sollicite, en consé-
« quence, l'abandon de la réclamation (et subsi-
« diairement la remise des droits en sus). Ainsi
« que vous le faites remarquer, le dépôt de titres
« au porteur effectué par le défunt en son nom,
« dans une banque, établit à son profit une pré-
« somption de propriété de ces valeurs. Dès lors,
« l'Administration doit les considérer comme
« dépendant de sa succession tant qu'une pré-
« somption contraire plus forte ne lui aura pas
« été opposée. »

Le fait connu est le dépôt au Crédit Industriel de titres au porteur au nom du défunt. Prenant cette donnée comme point de départ, la régie conclut au fait qu'elle recherche, mais qu'elle ne prouve pas directement, savoir la propriété probable du défunt sur ces titres... et par suite

l'exigibilité des droits de transmissions par décès.

Si maintenant, abandonnant le point de vue pratique, on envisage théoriquement la définition de l'article 1349, on est amené à lui trouver un défaut, c'est que cette définition pourrait s'adapter aux preuves en général, aussi bien qu'aux présomptions.

La preuve littérale, comme nous l'a démontré la courte analyse que nous en avons faite, apparait, elle aussi, comme la conséquence d'un fait connu à un fait inconnu. Un acte de vente — fait connu — prouve la convention de vente — fait inconnu. « L'aveu lui-même, dit Colmet de Santerre (1), « n'est que la base d'un raisonnement, qui conclut « ra du fait de l'aveu à la réalité du fait avoué. » « Théoriquement, remarque encore Demolombe, « toutes les preuves judiciaires ont ce même caractère que nous venons de signaler dans les « présomptions proprement dites ; elles ne seraient « donc finalement que des présomptions (2) ». Où donc est la ligne de démarcation entre les preuves et les présomptions ? C'est Pothier qui va nous faire saisir la pensée de la loi. « La présomption, dit-il (3), est un jugement que la loi ou « l'homme porte sur la vérité d'une chose par une « conséquence tirée d'une autre chose. Elle « diffère de la preuve proprement dite : celle-ci fait

(1) Cours analytique de Code civil. Tome V, n° 326 bis.

(2) Demolombe. Droit civil. Tome XXX, page 221. Edition de 1878.

(3) Cours analytique du Code civil. Demante et Colmet de Santerre. Tome V, n° 326 bis.

« foi directement et par elle-même d'une chose, la
« présomption en fait foi par une conséquence tirée
« d'une autre chose. » Ce qui pourrait se traduire :
La présomption diffère de la preuve proprement
dite, en ce qu'elle ne constitue qu'une preuve indi-
recte, c'est-à-dire qu'elle tend à établir la vérité
d'un fait seulement au moyen d'inductions ou de
conséquences tirées d'autres faits reconnus entre
les parties, ou préalablement prouvés et tenus pour
avérés à leur égard ; tandis, au contraire, que la
preuve proprement dite a pour but et pour
résultat d'établir directement le fait qu'il s'agit
de prouver, à l'aide de moyens de conviction
qui se rapportent précisément à l'existence de
ce fait. (1)

Le travail du raisonnement est apparent en cas
de présomption ; il ne l'est pas en cas de preuve.
Preuve directe, c'est-à-dire que le procédé intel-
lectuel d'induction est si naturel que l'esprit n'en
tient pas compte. Preuve indirecte ou présomp-
tion, c'est-à-dire que le procédé intellectuel est
plus difficile, et que l'esprit sent qu'il doit faire un
effort, un raisonnement complet. « Preuve directe,
« dit Demolombe (2), celle qui s'applique précisé-
« ment au fait même qui est l'objet de la contesta-
« tion, et qui tend à l'établir d'une manière immé-
« diate et formelle. Preuve indirecte, celle qui,
« sans s'appliquer précisément au fait contesté

(1) V. Traité des obligations. Larombière, commentaire de
l'article 1349.

(2) Droit civil, tome XXX, p. 222.

« entre les parties, tend à l'établir à l'aide d'autres
« faits avérés ou reconnus, qui, par leur relation
« plus ou moins étroite avec le fait contesté, peu-
« vent lui donner, suivant les cas, un caractère de
« nécessité, de vraisemblance ou de probabilité ».

Cette analyse de la notion même de présomption suffit pour nous faire pressentir le rôle capital auquel elles sont appelées dans notre droit fiscal. Sans doute, la preuve littérale est la preuve de droit commun; mais on peut dire que les présomptions sont le mode de preuve le plus pratique, le plus fréquemment employé en matière d'enregistrement. Au fond de tous les procès intentés par la régie, que trouve-t-on? La poursuite de la fraude. Or, il est manifeste que, dans le plus grand nombre des cas, l'administration n'aura à sa disposition ni l'aveu, ni la preuve littérale, etc. Le caractère de la fraude est d'être dissimulée. On peut même dire qu'elle ne serait plus fraude si elle n'était pas cachée. Ou bien il n'existe qu'une convention verbale secrète, non révélée par un acte; ou bien c'est une contre-lettre qui n'a pas été présentée à la formalité... Que reste-t-il à la régie? Uniquement quelques indices, quelques semi-preuves, c'est-à-dire des présomptions. Du rapprochement de certains actes, elle conclut à une omission dans une déclaration de succession, à une dissimulation de prix de vente, à une mutation secrète... « La raison indique, porte un mé-
« moire de l'Administration, que les présomptions
« constituent les preuves naturelles de la fraude.
« Celui, en effet, qui a commis une faute, évitera

« toujours de la révéler, et si les tiers, dont les
« intérêts sont compromis, en étaient réduits à
« attendre, pour obtenir réparation, qu'un acte
« émané de la partie vint reconnaître leurs droits,
« la fraude resterait souvent impunie » (Réper-
toire périodique de l'Enregistrement, art. 6188).

L'étude des présomptions, comme nous le ver-
rons dans le cours de ce travail, est, pour ainsi
dire, une revue de toutes les questions importan-
tes et pratiques du droit fiscal.

CHAPITRE IV

Divisions des Présomptions.

1^o PRÉSUMPTIONS LÉGALES ET PRÉSUMPTIONS DE FAIT :

2^o PRÉSUMPTIONS « JURIS ET DE JURE » ET PRÉSUMPTIONS « JURIS TANTUM ».

§ 1

En commentant la définition des présomptions, telle qu'elle nous est donnée par l'article 1349 du Code civil, nous avons négligé, jusqu'à présent, une partie du texte : « La présomption est une conséquence que *la loi ou le magistrat* tire d'un fait connu à un fait inconnu ». Que *la loi ou le magistrat*, c'est-à-dire qu'il y a deux sortes de présomptions : les présomptions légales, établies par la loi, et les présomptions de fait, désignées aussi sous le nom de présomptions de l'homme, et abandonnées à la prudence du juge.

La différence est grande entre les unes et les autres. Le législateur, qui est souverain, établit des présomptions quand il le juge convenable ; il s'entoure d'ailleurs de toutes les garanties nécessaires,

et n'érige des faits en présomptions légales qu'après s'être assuré de leur caractère de très grande probabilité. Au contraire, le magistrat ne peut admettre les présomptions que dans certains cas et sous les réserves édictées par la règle générale de l'article 1353. « Les présomptions, qui ne sont
« point établies par la loi, sont abandonnées aux
« lumières et à la prudence du magistrat, qui ne
« doit admettre que des présomptions graves, pré-
« cises et concordantes, et dans les cas seulement
« où la loi admet les preuves testimoniales, à
« moins que l'acte ne soit attaqué pour cause de
« fraude ou de dol ». De cet article, qui sera commenté plus tard, ressort une règle générale très nette ; c'est qu'en principe le magistrat ne peut pas invoquer les présomptions ; il ne le peut que par exception, de même que la loi n'admet que par exception la preuve par témoins.

L'effet de la présomption diffère aussi, suivant qu'elle est établie par la loi ou abandonnée au juge. « La présomption légale dispense de toute
« preuve celui au profit duquel elle existe » (article 1352, 1^{er} alinéa). Ce qui ne veut pas dire, d'ailleurs, que le demandeur n'a qu'à citer un texte du Code établissant la présomption légale. Encore doit-il prouver qu'il est dans le cas prévu par la loi, et que la présomption existe en sa faveur. Aux termes de l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII, la mutation d'un immeuble en propriété ou usufruit sera suffisamment établie pour la demande du droit d'enregistrement et la poursuite du nouveau possesseur, par l'inscription de son

nom au rôle de la contribution foncière et les paiements par lui faits d'après ce rôle... Il ne suffit pas à la régie d'invoquer ce texte. Elle doit démontrer, en fait, que les conditions qu'il prévoit sont remplies, c'est-à-dire que le nouveau possesseur est inscrit au rôle, qu'il a fait des paiements comme conséquence de cette inscription... Je vous oppose la prescription de trente ans; je dois établir que les trente ans sont accomplis. J'invoque l'autorité de la chose jugée; c'est à moi de démontrer que les conditions requises par l'article 1351 se rencontrent dans l'espèce.

Ce n'est qu'après avoir fait ces différentes preuves, que l'on peut dire réellement que le demandeur est dispensé de toute autre. L'Administration n'a plus à établir la mutation, elle a une présomption en sa faveur, comme d'ailleurs celui qui a invoqué la prescription de trente ans, ou l'autorité de la chose jugée.

Il faut noter encore, comme contre-partie de notre raisonnement, que le défendeur auquel son adversaire oppose une présomption légale est toujours recevable à prouver qu'il ne se trouve pas, en fait, dans les conditions requises pour que cette présomption soit applicable. Et cela est indépendant de la question que nous examinerons plus tard: La preuve, résultant d'une présomption légale, peut-elle être combattue par la preuve contraire? Prenons comme exemple l'article 911 du Code civil. « Toute disposition au profit d'un « incapable sera nulle, soit qu'on la déguise sous « la forme d'un contrat onéreux, soit qu'on la

« fasse sous le nom de personnes interposées. « Seront réputées personnes interposées, les pères « et mères, les enfants et descendants...etc. » Il y a là une présomption légale qui ne peut être combattue (article 1352 C. c., 2^{me} alinéa) Le donataire pourra cependant démontrer qu'il n'est pas au nombre des personnes prévues par l'article 911. Mais si cette preuve est faite contre lui, la disposition à son profit sera nulle ; il ne sera pas admis à établir qu'il n'y a pas interposition de personnes.

Quant aux présomptions de l'homme, leur force probante est moindre. Le juge ne doit plus examiner seulement si les faits constituant la présomption sont constants, il a encore un grand pouvoir d'appréciation ; la partie intéressée les fait valoir : le magistrat s'assure d'abord qu'elles présentent les caractères exigés par la loi et les admet ou les rejette suivant le degré de conviction qu'elles auront créé chez lui.

Ajoutons, pour que notre comparaison des présomptions légales et des présomptions de l'homme soit complète, que la preuve contraire est de droit contre les présomptions simples ; tandis qu'il y a certaines présomptions légales contre lesquelles nulle preuve n'est admise. Mais cette dernière particularité nous semble devoir être étudiée dans un paragraphe distinct.

§ II

Présomptions juris et de jure ; présomptions juris tantum. — Cette classification est géné-

rale et embrasse toutes les présomptions..... Toutes celles que nous venons de nommer « présomptions de fait » admettent la preuve contraire ; il en est de même de la plupart des présomptions légales et c'est parmi ces dernières seulement que nous trouvons, à titre exceptionnel, les présomptions dites *juris* et *de jure*, contre lesquelles aucune preuve contraire n'est permise par la loi. Par opposition à l'expression *juris* et *de jure*, on dit « présomptions *juris tantum* ». Nous conserverons ces appellations d'une latinité assez barbare, parce qu'elles sont commodes, se retrouvent dans tous les auteurs et même dans certains monuments de la jurisprudence.

C'est l'article 1352 C. c. (alinéa 2) qui crée notre division. « Nulle preuve n'est admise contre la présomption de la loi, lorsque, sur le fondement de cette présomption, elle annule certains actes ou dénie l'action en justice, à moins qu'elle n'ait réservé la preuve contraire, et sauf ce qui sera dit sur l'aveu et le serment judiciaires. »

Ce texte est un des plus obscurs de notre Code civil, et il a soulevé les plus grosses difficultés d'interprétation. Nous allons cependant essayer de deviner, sous la rédaction défectueuse de l'article 1352, quelle disposition, quelle règle il établit ; car il est indispensable, pour la discussion des questions fiscales, de posséder parfaitement la théorie du Code sur ce point.

Quatre idées se dégagent d'une première lecture, même superficielle, de notre texte. Elles peuvent se résumer de la façon suivante :

a) En principe, la preuve contraire est admise contre toutes présomptions, qu'elles soient établies par la loi ou abandonnées à la prudence du magistrat.

b) La preuve contraire n'est pas permise contre les présomptions légales, lorsque sur le fondement de celles-ci la loi annule certains actes ou dénie l'action en justice. Il y a donc des présomptions irréfragables ou absolues, et des présomptions simples.

c) Les présomptions absolues elles-mêmes souffrent preuve contraire, si la loi qui les crée en décide ainsi expressément.

d) Enfin notre article renvoie aux règles de l'aveu et du serment, et nous aurons à nous expliquer sur la signification exacte de ce renvoi.

Ces quatre idées demandent à être développées et analysées.

1^o Nous disons d'abord qu'en règle générale la preuve contraire est admise à l'encontre de toutes les présomptions. Cela est certain au point de vue juridique et ressort *a contrario* des termes mêmes de l'article 1352. Nulle preuve n'est admise contre certaines présomptions légales limitativement déterminées ; donc, la preuve est permise contre toutes les autres. Ne retenons, quant à présent, que ce principe ; plus tard, nous verrons quel genre de preuves peut être opposé aux présomptions et spécialement aux présomptions légales.

Ajoutons qu'au point de vue législatif notre première règle mérite pleine approbation. Toute présomption n'est qu'une vraisemblance, une

conjecture ; et il est naturel que le défendeur possède toute latitude pour combattre ce qui peut n'être que l'apparence de la vérité. Dans son rapport au tribunal, Jaubert s'exprime en ces termes : « Lorsque la loi se borne simplement à « établir une présomption, la preuve contraire « peut être admise, quoique la loi ne la réserve « pas, parce qu'il est dans la nature des présomp- « tions, qu'elles cèdent à la preuve. »

2° Par exception à notre principe, certaines présomptions légales n'admettent pas la preuve contraire. « Ce sont celles qui ont pour effet « direct et immédiat, soit d'annuler un acte, soit de dénier l'action en justice » (1). On les appelle présomptions absolues. Le critérium établi par l'article 1352 pour les distinguer des présomptions simples est assez facile à appliquer. Lorsque la loi, à raison des circonstances, aura réputé frauduleux certains actes, on ne sera pas admis à prouver qu'ils sont faits sans fraude. L'exemple classique nous est fourni par l'article 911 du Code civil. « Toute disposition au profit d'un incapable sera nulle, soit qu'on la déguise sous la forme d'un contrat onéreux, soit qu'on la fasse sous le nom de personnes interposées. Seront réputées personnes interposées, les pères et mères, les enfants et descendants, et l'époux de la personne incapable. » Le législateur annule les donations faites à un incapable, et pour qu'il n'y ait pas

(1) Demolombe. Traité des obligations. Sur l'article 1352.

possibilité de tourner ses prescriptions, il déclare que certaines personnes seront regardées comme interposées entre le donateur et le donataire incapable. Présomption absolue, qu'il n'est pas permis de combattre, puisqu'il s'agit de l'annulation d'un acte à raison de circonstances spéciales. Pourquoi cette rigueur ? « C'est, dit Portalis, que « la loi craint la fraude et veut la prévenir. Or, « si elle admettait la preuve contraire, il se « pourrait qu'un acte réellement frauduleux fût « maintenu, et l'intérêt public veut que les dispositions des lois ne puissent jamais être éludées (1). »

Il est néanmoins certain que parfois une présomption légale absolue, en vertu de laquelle un acte est annulé, peut être le contraire de la vérité. La donation faite à l'époux d'un incapable peut l'avoir été dans des circonstances telles, que c'est bien à cet époux, non à l'incapable, que profiterait la libéralité... N'importe : tenant compte de ce qui se passe le plus souvent, sacrifiant quelques intérêts privés à l'intérêt général, le législateur tarit une source abondante de procès, en annulant la donation définitivement et sans recours possible. S'il eût décidé autrement, la personne interposée aurait toujours pu invoquer mille prétextes pour établir qu'elle était le véritable bénéficiaire de la libéralité et rendre ainsi les prescriptions légales illusoires et inefficaces.

(1) Locré, Tome I, page 235.

La preuve contraire n'est pas admise non plus, lorsque, sur le fondement de la présomption, la loi dénie l'action en justice. « Dénier l'action en justice » est une expression impropre, car jamais la loi n'interdit réellement l'action en justice, et il est toujours possible d'introduire une demande devant les tribunaux. L'article 1352 fait simplement allusion au cas où un texte établit une fin de non recevoir et rend par le fait même toute action inefficace. Au moment même où il agit, le demandeur est repoussé. Comme exemple, le rapporteur au tribunal (Locré, t. VI, p. 235), donne l'art. 1282 : « La remise volontaire du titre original sous signature privée par le créancier au débiteur fait preuve de la libération ». Le motif qui a guidé et inspiré le législateur est le même que nous avons déjà indiqué : l'intérêt général, qui doit primer les intérêts privés. Sans la disposition de l'article 1282, combiné avec l'article 1352, le créancier aurait toujours demandé à faire la preuve contraire. Comme en réalité, la remise du titre dans les circonstances prévues par l'article 1282 correspond à peu près dans tous les cas à la libération du débiteur, le législateur supprime toutes les difficultés à naître, en érigeant la présomption en présomption absolue.

3° Les présomptions *juris* et *de jure* elles-mêmes, c'est-à-dire précisément celles que nous venons d'examiner, admettent la preuve contraire, si la loi le décide ainsi d'une manière expresse. L'article 1283 nous fournit un exemple à l'appui de cette troisième règle. « La remise volontaire de la

grosse du titre fait présumer la remise de la dette ou le paiement, sans préjudice de la preuve contraire. » Sans cette finale, la présomption de l'article 1283 étant du même genre que celle de l'article 1282, aurait été classée dans les présomptions absolues. Elle a certainement pour effet direct et immédiat de dénier l'action en justice et rentre par conséquent dans les termes mêmes de l'article 1352. On trouverait facilement d'autres présomptions absolues — ayant pour effet direct et immédiat de dénier l'action en justice — contre lesquelles néanmoins la preuve contraire est possible, la loi l'ayant expressément réservée. Les articles 2271, 2272, 2273, 2274, édictent des prescriptions particulières, et l'article 2275 ajoute cette réserve : « Néanmoins, ceux auxquels ces prescriptions seront opposées peuvent déférer le serment à ceux qui les opposent sur la question de savoir si la chose a été réellement payée. »

Mais il est, au contraire, fort difficile de signaler des présomptions absolues — ayant pour effet direct et immédiat d'annuler un acte — et auxquelles la loi ait permis expressément d'opposer la preuve contraire. Beaucoup d'interprètes du Code déclarent qu'il n'y en a pas d'exemple, et M. Bonnier (*Traité des preuves*, n° 845) écrit que « la restriction de l'article 1352 doit être considérée comme « une réserve pour l'avenir, et non comme un « renvoi à des textes positifs. »

Tout en reconnaissant, avec ces auteurs, que la réserve de la preuve contraire de l'article 1352 n'offre pas le même intérêt pratique, en ce qui

concerne les présomptions sur le fondement desquelles la loi annule certains actes, qu'en ce qui concerne les présomptions sur le fondement desquelles la loi dénie l'action en justice, ne pourrait-on pas cependant trouver dans l'article 1325 un cas d'application ? Ce texte est ainsi conçu : « Les actes sous seing privé qui contiennent des conventions synallagmatiques ne sont valables qu'autant qu'ils ont été faits en autant d'originaux qu'il y a de parties ayant un intérêt distinct. Il suffit d'un original pour toutes les personnes ayant le même intérêt. Chaque original doit contenir la mention du nombre des originaux qui en ont été faits. Néanmoins, le défaut de mention que les originaux ont été faits doubles, triples, etc., ne peut être opposé par celui qui a exécuté de sa part la convention portée dans l'acte. » Nous avons bien là, semble-t-il, l'exemple d'une présomption absolue, avec réserve expresse de la preuve contraire. Tous les caractères s'y trouvent : 1^o présomption légale ; 2^o présomption sur le fondement de laquelle la loi annule un acte, dans l'espèce un acte sous seings privés ; 3^o enfin l'un des contractants, celui qui désire que l'acte ne soit pas annulé, peut prouver que son adversaire a exécuté, et par conséquent n'a plus la possibilité d'opposer la présomption légale (Voir dans ce sens Demolombe. Traité des obligations, vol. VI, n^o 398).

La preuve, réservée expressément par le législateur, et par laquelle on peut combattre les présomptions légales, peut être fournie par tous les moyens de droit commun : titres, écrits, témoi-

gnages et même présomptions simples, quand ce mode de preuves est admissible d'après les règles ordinaires du droit. — On retombe, en effet, sous l'empire du droit commun, lorsqu'aucun texte spécial n'y a dérogé. Mais il faut bien remarquer que la preuve, quelle qu'elle soit, doit avoir pour objet, soit d'établir des faits autres et différents, soit de détruire ou de modifier ceux sur lesquels la présomption de la loi est fondée. « De même
« que le juge ne peut écarter une présomption légale par le motif qu'elle est en elle-même contraire à la logique et à la raison, la partie qui l'attaque ne peut la combattre par une imputation générale d'inexactitude et d'erreur, alors même qu'elle s'autoriserait de l'expérience pour la contredire. Pour être admissible, la preuve contraire doit attaquer la présomption de la loi dans les faits mêmes qui lui servent de fondement et dans les circonstances particulières qui entourent ces faits. Il faut, en un mot, que l'on dise et que l'on prouve, dans l'offre et l'admission de la preuve, non pas que la présomption est erronée en droit, mais qu'elle est inexacte en fait, ou plutôt qu'elle est inapplicable à la cause comme y étant dénuée de toute espèce de fondement. Or, c'est là un point de fait à l'égard duquel tous moyens de preuve sont admissibles, d'après les règles du droit commun (1). » Ce n'est donc que sur la ques-

(1) Larombière. Traité des obligations, commentaire de l'article 1352.

tion de fait, que les présomptions sont recevables pour combattre, non pas l'autorité légale, mais l'allégation de la présomption.

Tout ceci s'applique seulement au cas où la loi réserve d'une façon générale la preuve contraire contre la présomption absolue. Mais supposons que le législateur réserve simplement une preuve déterminée, comme dans l'espèce prévue par l'article 2275, qui ne parle que de la délation du serment. Va-t-on admettre cependant toutes les autres preuves ? Certainement non, et voici le raisonnement bien simple qui s'impose : la règle, c'est que nulle preuve n'est possible contre une présomption légale absolue. C'est donc par exeeption que la loi réserve la preuve contraire en général, ou une preuve contraire spéciale comme le serment dans l'article 2275. Une exception ne pouvant être étendue, la dérogation à la règle générale ne peut être admise que dans les limites fixées par la loi elle-même.

4° Au point où nous en sommes, nous avons trois sortes de présomptions légales : *a)* les présomptions simples, qui admettent la preuve contraire, lors même que la loi ne l'a pas expressément réservée ; *b)* les présomptions absolues, qui admettent la preuve contraire, lorsque que la loi l'a réservée ; *c)* les présomptions absolues, qui n'admettent jamais la preuve contraire. Allons-nous trouver une quatrième espèce de présomptions légales dans la formule finale de l'article 1352 « sauf ce qui sera dit sur le serment et l'aveu judiciaires » ? C'est là le point obscur du texte

que nous commentons. Les interprètes n'ont jamais été d'accord sur le vrai sens de ce membre de phrase. Deux opinions sont en présence :

Un premier système, suivi par la grande majorité des auteurs et par la jurisprudence, voit, dans l'alinéa final de l'article 1352, la création, pour ainsi dire, d'une quatrième espèce de présomptions absolues : les présomptions auxquelles on ne peut opposer comme preuve contraire que l'aveu et le serment. Colnet de Santerre, qui n'examine pas la controverse, résume les grandes lignes de cette opinion de la façon suivante : « L'article 1352, en « réservant ce qui sera dit à l'égard de l'aveu et « du serment, entend que ces preuves peuvent « être opposées aux présomptions, qui en principe « n'admettent pas la preuve contraire. Ce n'est « pas, en effet, énerver la présomption et permettre « de discuter ce que la loi a voulu soustraire à la « discussion, que d'accepter pour vraie la déclai- « tion de la partie elle-même ou de s'en remettre « à la décision de sa conscience et de sa bonne « foi. Toutefois, dans certaines hypothèses, l'aveu « et surtout le serment ne pourraient être invoqués « contre la présomption. D'abord, il y a des « matières dans lesquelles ce genre de preuve « n'est point admissible : secondement, si la pré- « somption est établie dans un intérêt d'ordre « public, comme la présomption tirée de la chose « jugée, il n'y a pas lieu à tenir compte de l'aveu « ou à déférer le serment, car les considérations « d'ordre public qui servent de fondement à la « présomption ne perdraient rien leur de force à

« raison de ce que les preuves alléguées seraient
« empruntées à des déclarations de la partie
« ou à des manifestations de sa conscience » (1).

Cette interprétation invoque deux arguments :

a) un argument de texte : l'article 1352 semble bien, par la formule qu'il emploie, vouloir créer une seconde exception : « à moins, dit-il, qu'elle n'ait réservé la preuve contraire, et sauf ce qui sera dit sur le serment et l'aveu judiciaires » ; —
b) un argument de raison : si la preuve résultant de l'aveu et du serment est admissible, même dans le cas où les autres preuves sont interdites, c'est à cause de la nature spéciale de ces deux preuves. On n'aperçoit pas comment une partie pourrait se plaindre de ce que son adversaire la fait juger elle-même dans sa propre cause, et s'en rapporte à sa conscience...

Malgré l'autorité des interprètes qui admettent cette première opinion, la seconde nous paraît plus juridique. Elle revient à dire, avec Larombière, que la finale de l'article 1352 est un simple renvoi aux règles de l'aveu et du serment, mais non une seconde réserve à la première partie du texte... On nous objecte la lettre même de l'article, la formule « et sauf ce qui sera dit »... On nous reproche en même temps d'admettre un système singulier, qui revient à soutenir que les mots qui terminent notre article ne signifient absolument rien. Il est certain qu'on doit toujours,

(1) Tome V, n° 329 bis.

entre deux interprétations, admettre plutôt celle qui donne un sens à une disposition légale, que celle qui la rend inutile ; mais ici, il faut se souvenir que les rédacteurs du Code ont emprunté l'article 1352 à Pothier. Or celui-ci, dans le paragraphe qu'il consacrait aux présomptions *juris et de jure*, faisait précisément un renvoi à la confession et au serment décisoire « dont nous traiterons, disait-il en la 4^e section, où nous traiterons des serments » (n^o 842). Simple renvoi, par lequel Pothier n'entendait certainement pas infirmer d'avance la force probante des présomptions absolues. L'article 1352 se borne à reproduire ce renvoi. Sa dernière ligne ne signifie donc ni plus ni moins que la formule de renvoi dont se sert Pothier.

L'économie de la rédaction des articles du § 1^{er} intitulé : « Des présomptions établies par la loi » explique d'ailleurs fort bien le caractère du renvoi de l'article 1352. L'article 1350 énonce quatre présomptions légales : l'autorité de la chose jugée, l'annulation de certains actes, la dénégation de l'action en justice, la force probante de l'aveu et du serment. Les articles 1351 et 1352 s'occupent des trois premières. Pour la quatrième, l'article 1352 *in fine* renvoie aux sections suivantes (1).

Le système, que nous combattons, se fonde, semble-t-il, sur une phrase trop vague pour qu'il soit permis de supposer que le législateur lui a

(1) Voir dans ce sens, Larombière, Traité des obligations sur l'article 1352.

donné toute la signification qu'on lui prête. Les rédacteurs du Code se seraient exprimés autrement s'ils avaient réellement voulu créer une disposition aussi importante et qui bouleverse les principes essentiels sur lesquels reposent les présomptions absolues.

De plus, aucun des auteurs qui admettent la première opinion n'ose aller jusqu'au bout de ses conséquences. Va-t-on permettre la délation du serment contre la présomption légale de l'article 911 ? Va-t-on encore accepter l'interrogatoire sur faits et articles contre la présomption légale qui consacre l'autorité de la chose jugée ? Très peu de commentateurs soutiennent l'affirmative, surtout sur ce second point. Ils invoquent — pour repousser arbitrairement les conséquences auxquelles mènerait leur système, — les considérations d'ordre public qui ont fait établir telle ou telle présomption légale. L'autorité de la chose jugée — disent-ils — est une présomption légale basée sur l'ordre public, contre laquelle le serment et l'aveu ne seront pas admis. Au contraire, la présomption de personnes interposées dans la donation à un incapable peut être combattue par ces deux moyens, etc....

En pratique, ces distinctions pourraient être bonnes. Mais le rôle de l'interprète est uniquement de saisir la pensée du législateur, sa volonté. Dans le cas présent, l'argument que nous avons tiré de l'historique de l'article 1352, copié sur Pothier, ne nous paraît pas pouvoir être méconnu.

Par un arrêt important du 13 janvier 1875 (1), la Cour de cassation a admis la théorie contraire à celle que nous proposons. Voici les principaux considérants, qui sont plutôt de simples affirmations et l'exposé d'un système, que la démonstration de sa valeur juridique : « Attendu que si, en « principe, la preuve contraire est inadmissible « contre les présomptions sur le fondement des- « quelles la loi annule un acte ou dénie l'action « en justice, cette règle générale est, dans tous les « cas qui ne touchent pas à l'ordre public, inap- « plicable à la preuve contraire résultant de l'aveu « ou du serment de la partie intéressée à exciper « de la présomption légale... »

« ... Attendu que l'aveu et le serment ne sont « pas de simples preuves ordinaires dirigées « contre celui qui se prévaut de la présomp- « tion; — qu'émanés de sa conscience et de « son libre arbitre, ils font pleine foi contre « lui; que dès lors ils suffisent, quand ils sont con- « traire à une présomption même *juris et de jure*, « pour la faire rejeter; — que tels sont bien le « sens et la portée de la disposition finale de l'ar- « ticle 1352 du Code civil sainement entendue... »

1. Chambre civile. Dalloz, 1875, I, 117.

PLAN GÉNÉRAL

Nous en avons fini avec l'examen des règles générales concernant les preuves et présomptions. Il était indispensable de les bien connaître pour pouvoir interpréter les dispositions particulières de la loi fiscale. En l'absence de textes spéciaux, en effet, le droit commun reprend son empire. il ne faut donc jamais perdre de vue les principes de ce droit commun, qui doit toujours servir de guide, soit qu'on ait à l'appliquer, soit qu'on ait, au contraire, à y déroger, en vertu de dispositions expresses.

Notre étude, dès maintenant, va porter exclusivement sur les présomptions examinées au point de vue fiscal et envisagées comme modes de preuves pour l'Administration de l'enregistrement. Ces présomptions concernent ou l'existence de la cause génératrice de l'impôt, ou les estimations et valeurs servant de base à l'assiette et à la liquidation des droits. Comme en droit civil, elles sont établies par la loi, ou abandonnées à la prudence du juge.

Une première partie, consacrée aux présomptions légales, nous montrera le fonctionnement si intéressant, mais toujours délicat, de l'impôt en matière de mutations d'usufruit, de jouissance, de propriété d'immeubles ou de fonds de commerce. Les présomptions légales se rencontrent, en effet, presque exclusivement à propos des mutations.

C'est encore en vertu d'une présomption, que « sont considérés pour la perception du droit de mutation par décès, comme faisant partie de la succession d'un assuré, sous la réserve des droits de communauté, s'il en existe une, les sommes, rentes ou émoluments quelconque dus par l'assureur à raison du décès de l'assuré » (article 6 de la loi du 21 juin 1875). De même, si les héritiers présomptifs d'un absent doivent, aux termes des articles 24 de la loi du 22 frimaire an VII et 40 de la loi du 28 avril 1816, acquitter au Trésor le droit de mutation par décès, sauf restitution de ce droit en cas de retour du présumé absent, c'est encore sur le fondement d'une présomption légale de décès.

La seconde partie sera consacrée aux présomptions de fait qui jouent un rôle capital, en matière d'enregistrement. Nous aurons à commenter l'article 1353 du Code civil et à en faire l'application à une foule de questions fiscales. C'est ainsi que nous passerons en revue la dissimulation, l'omission dans les déclarations de succession, l'insuffisance de prix de vente, de revenu, le don manuel..., etc...

Enfin nous terminerons par quelques mots sur les pénalités. Elles touchent à notre sujet, puisque, contrairement au droit commun, l'Administration, toutes les fois qu'une erreur est prouvée, présume le dol et la mauvaise foi et applique les doubles droits et amendes, à titre pénal, sans se préoccuper de savoir si l'intention de frauder existait réellement.

PREMIÈRE PARTIE

DES PRÉSUMPTIONS LÉGALES

L'étude des présomptions légales prévues par les lois d'enregistrement se confond, avons-nous dit, avec l'étude des mutations. Quelques notions générales sur les mutations, leur importance, l'origine de l'impôt qui les frappe, sont donc indispensables.

On entend par mutation, en droit fiscal, le passage de la propriété, de l'usufruit ou de la jouissance d'une chose, d'une tête sur une autre. Cette chose peut être mobilière ou immobilière et les principes du droit sont précisément très différents s'il s'agit de meubles ou d'immeubles. Parlant des mutations immobilières, l'Instruction générale, n° 2447, § 5, nous indique les grandes lignes de la législation qui les régit. Ce sont surtout les mutations d'immeubles qui nous intéressent ici, les présomptions légales ne jouant qu'exceptionnellement un rôle en matière de mutations mobilières (fonds de commerce).

En principe, toute mutation d'immeubles donne

ouverture, par le seul fait de son existence et indépendamment d'un écrit, au droit proportionnel d'enregistrement (loi du 22 frimaire, an VII, article 4). Ce droit, qui est la source de l'un des revenus les plus considérables de l'Etat, est acquitté, sous peine d'amende (loi précitée, articles 33, 35, 38 et 39), dans un délai déterminé (même loi, articles 20, 22 et 24 ; loi du 27 ventôse, an IX, article 4).

Ainsi, nul ne peut entrer en possession d'un immeuble en qualité de propriétaire, sans être tenu de payer à l'Etat une taxe, qui, au fond, n'est qu'une juste rémunération de la protection sociale.

La mutation suppose donc essentiellement un changement de propriétaire ou de possesseur. Elle résulte d'une foule d'actes, tels que la vente, l'échange, la dation en paiement.... etc... (mutations entre vifs à titre onéreux), la donation, le partage anticipé... etc... (mutations entre vifs à titre gratuit). Elle résulte encore de modifications survenues dans la situation d'une personne, comme l'absence, le décès (mutations par décès).

La mutation est verbale ou écrite : verbale, quand il n'a été fait aucun acte qui la constate. Cela arrive principalement pour les mutations de jouissance d'immeubles, les baux, qui prennent alors le nom spécial de « locations verbales ». Elle est écrite lorsque les parties ont passé un acte ; ainsi en est-il d'une vente, faite par acte notarié ou par acte sous seings privés.

La mutation enfin est apparente, si les parties ont représenté un acte au bureau de l'enregistrement ou fait, aux lieu et place de cet acte, une déclaration au préposé de la régie. Au contraire, elle est secrète en l'absence de tout acte ou déclaration. C'est principale-

ment et presque exclusivement la mutation secrète qui va nous occuper, puisque c'est précisément pour la rechercher, la découvrir et l'assujettir à l'impôt de transmission que des pouvoirs spéciaux ont été donnés à l'Administration.

La loi distingue, avons nous dit, les mutations d'immeubles et les mutations de meubles. Les premières seules tombent sous l'application du principe qui veut que la charge de l'impôt atteigne toute mutation, sous quelque forme qu'elle se présente. Quant aux mutations de meubles, elles ne sont soumises à l'enregistrement que lorsqu'elles ont lieu par décès, ou lorsque, étant opérées entre vifs, elles sont l'objet d'actes publics, c'est-à-dire d'actes que leur forme oblige à faire enregistrer dans un délai déterminé. Disons toutefois qu'une législation récente a assimilé aux immeubles, au point de vue de l'enregistrement, certains biens meubles tels que les fonds de commerce et navires (loi du 28 février 1872) et certains offices (loi du 25 juin 1841).

La transmission des immeubles pouvant s'opérer par conventions écrites, par conventions verbales, ou même par l'événement d'une condition, et, d'un autre côté, l'enregistrement étant une formalité qui consiste dans une inscription matérielle, le législateur a dû prendre des mesures pour que cette formalité pût être donnée à toutes les transmissions, soit avouées, soit dissimulées, soit réalisées sous une forme quelconque. Tel est l'objet des articles 22 et 38 de la loi du 22 frimaire, an VII ; 4, 1^{er} alinéa, de la loi du 27 ventôse an IX ; 12, de la loi du 22 frimaire an VII, et 4, 2^e alinéa, de la loi du 27 ventôse an IX. Ces textes pourraient se résumer dans la formule suivante : toute mutation de propriété ou d'usufruit de biens

immeubles doit être enregistrée, qu'il existe un acte, qu'il n'en existe pas, ou que l'acte intervenu ne soit pas représenté ; en l'absence ou à défaut de représentation d'un acte, les nouveaux possesseurs sont tenus d'y suppléer par une déclaration.

Ceci nous amène à nous expliquer sur une importante question fiscale, qui complètera ces quelques notions sur les mutations. Nous voulons parler de la théorie étudiée par les auteurs sous le nom de *Distinction des droits d'acte et des droits de mutation*. Cette division des droits d'enregistrement nous touche d'une façon directe, puisque, suivant qu'on l'interprétera de telle ou telle façon, on augmentera ou restreindra considérablement les moyens de preuve dont dispose l'Administration pour la recherche de la fraude.

La loi du 22 frimaire an VII, en effet (art. 2), parle des actes et mutations. Ne semble-t-il pas qu'elle veuille opposer l'un à l'autre ces deux termes ? Autrement dit, quelle différence essentielle sépare les droits d'acte et les droits de mutation ? Il faut bien reconnaître que les controverses et malentendus, auxquels a donné lieu cette distinction, sont surtout imputables au législateur qui, tout en faisant de la disposition de l'article 2 la première et la plus essentielle des règles de la matière, a eu le tort de ne pas s'expliquer clairement.

Quoi qu'il en soit, deux opinions très tranchées se sont fait jour. La première, admise par quelques auteurs (1), donne l'explication suivante : Par *droit*

(1) Notamment Championnière et Rigaud (n° 115 et s., n° 135 à 138) ; Dalloz (répertoire V° enregistrement, n° 79) ; Batbie ; Ducrocq ; etc...

d'acte, il faut entendre celui dont la perception est subordonnée à ce fait qu'un écrit a été rédigé et présenté à la formalité de l'enregistrement ; la convention ne sert alors qu'à déterminer la quotité du droit. Au contraire, le droit de mutation est celui qui est dû par le seul fait de l'existence de la mutation ; qu'il y ait un écrit ou qu'il n'y en ait pas, peu importe ; c'est la mutation qui est la cause directe et unique de l'impôt. « De là cette conséquence notable, écrit Dalloz « (n° 79) : A l'égard des droits d'actes, il faut, pour la « perception, prendre l'écrit tel qu'il est, et n'ad-
« mettre aucune preuve, de quelque nature qu'elle
« soit, contre et outre le contenu, ni sur ce qui serait
« allégué avoir été dit, fait ou convenu, avant, lors ou
« depuis la rédaction (C. c., art. 1341) ; tandis qu'à
« l'égard du droit de mutation, la perception s'établit
« par ce qui a été dit et fait réellement, sur la muta-
« tion elle-même, quels que soient les termes de l'acte
« soumis à la formalité. »

Et sur quels arguments s'appuie ce premier système ?

D'abord, sur la nature même du droit d'acte. L'écrit, dit-on, est certainement la cause génératrice du droit, puisque l'exigibilité de ce droit est subordonnée à la condition qu'il sera dressé. L'inexactitude d'un pareil raisonnement nous semble facile à démontrer. Sans doute, la loi subordonne l'exigibilité de l'impôt à la rédaction d'un écrit. Mais s'en suit-il nécessairement que l'écrit soit la cause, le générateur du droit ? N'est-il pas simplement la condition d'exigibilité de ce droit ? En matière civile, le législateur a établi, à peine de nullité, des formes solennelles pour le testament. Personne cependant ne viendra prétendre que ces formes solennelles sont la cause

du testament. Elles sont une condition de sa validité et rien de plus.

De même l'écrit est simplement la condition d'ouverture du droit d'acte, mais non pas sa cause. S'il en était autrement, quelle explication pourrait-on donner de ce fait que la quotité de l'impôt est réglée par la nature même de la convention constatée par écrit ? Car enfin, si ce n'est pas cette convention qui donne naissance au droit, qui en est véritablement la cause, ce n'est pas elle non plus qui doit en déterminer le montant. Le système, que nous combattons, s'il était exact, mènerait à conclure à l'illogisme de la loi. La cause de l'impôt étant unique, l'écrit, la loi n'aurait-elle pas dû, en effet, établir un impôt uniforme, sans s'inquiéter de la nature des transactions. Et au lieu de cela elle a créé des droits différents suivant l'importance des actes (droits fixes) et la nature des actes (droits proportionnels). La seule réserve que nous ayons à faire, c'est lorsque la loi ne tient aucun compte du fait relaté dans l'écrit; c'est en cas d'acte innomé. Alors l'écrit se trouve réellement la cause génératrice de l'impôt. Mais précisément, et c'est là un argument très fort contre la théorie de Dalloz, la loi frappe les actes innomés d'une taxe uniforme et très modérée.

L'argument tiré de la nature même du droit d'acte n'est donc pas probant. Voyons maintenant ce qu'il faut penser de l'argument historique invoqué en second lieu. Il consiste à prétendre que la distinction des droits d'acte et des droits de mutation existait déjà dans notre ancien droit, les droits d'acte correspondant à l'ancien *controlle* et ceux de mutation au *centième denier*. En réunissant le contrôle et le centième denier, la loi du 22 frimaire an VII aurait conservé à chacun d'eux son caractère propre.

Il est certain que si l'on pouvait justifier chacun des termes de ce raisonnement, il serait à peu près irréfutable. Mais en réalité, c'est une erreur absolue d'assimiler le droit d'acte actuel à l'ancien droit de *controlle*. Il y a entre ces deux choses des différences essentielles que nous signalons brièvement :

1° Les droits de *controlle* naissaient en même temps que l'écrit et devenaient obligatoires par le seul fait que cet écrit était rédigé. Le répertoire de Guyot (V° contrôle, p. 666) porte, en effet : « Un autre principe
« auquel quantité de décisions uniformes ont donné
« l'authenticité la plus constante, est que le droit de
« contrôle des actes sous seings privés appartient au
« fermier qui en fait la découverte. Il est vrai que le bail
« des fermes passé à Forceville le 16 septembre 1738 a
« fixé l'époque de ses recherches à vingt années anté-
« rieures. La même clause a été insérée dans les baux
« subséquents ; mais il a été reconnu que cela ne con-
« cernait que les actes des notaires, et toutes les fois
« que quelques particuliers ont voulu étendre cette
« clause aux actes sous seing privé, leurs prétentions
« ont été proscrites. » — Aujourd'hui, le droit d'acte n'est dû que si le sous seings privés est volontairement présenté au receveur de l'enregistrement ou s'il en est fait un usage public. La régie connaîtrait, mais non officiellement, une vente de meubles constatée par écrit ; elle n'aurait aucun droit à réclamer. « La découverte de l'acte », comme dit Guyot, de quelque façon qu'elle se produise, rendait au contraire cet acte passible du droit de *controlle*.

2° Autre différence, celle-là essentielle et extrêmement intéressante : La formalité de l'enregistrement donne date certaine aux actes sous signatures privées, mais elle est absolument sans aucun effet sur la vali-

dité ou la nullité du contrat. Il est absolument indifférent à la validité d'un acte portant vente ordinaire de meubles, qu'il ait ou n'ait pas été enregistré. Au contraire, Guyot, toujours à propos du *controlle*, nous donne les renseignements suivants absolument formels « Il fut ordonné par l'édit de 1693 que les parties « ne pourraient, en conséquence d'actes qui n'auraient point été contrôlés, acquérir aucun privilège, « hypothèque, propriété, ni aucun autre droit, action, « exception, ni exemption. » — Les contre-lettres elles-mêmes furent assujetties au tarif de 1722 (Répertoire de Guyot. V^o Contrôle, p. 663 et 664).

3^o Dans notre ancien droit, l'impôt du contrôle était tantôt un droit fixe, tantôt un droit progressif ou gradué, jamais un droit proportionnel. Actuellement — dans bien des cas — par exemple, lorsque c'est une vente ordinaire de meubles, constatée par écrit, qui est présentée à la formalité de l'enregistrement, le droit d'acte se trouve un droit proportionnel.

4^o Enfin, les droits de *controlle* s'appliquaient à tous les écrits, même à ceux qui étaient translatifs de propriété immobilière. Qu'est-ce à dire sinon que le droit de contrôle avait en même temps les caractères que l'on prête aux droits d'actes et ceux que l'on prête aux droits de mutation ; car aujourd'hui les mutations immobilières échappent aux droits d'actes.

Reste un troisième et dernier argument, le seul qui nous paraisse vraiment sérieux ; nous verrons d'ailleurs qu'il n'est pas décisif. — Voici comment Dalloz (R.A. n^o 79) le met en relief : « La loi du 22 frimaire an VII « porte dans son article 2 que « les droits d'enregistrement sont fixes ou proportionnels, suivant la nature des actes et mutations qui y sont assujettis » ; « ce qui revient à dire que c'est la nature de l'acte qui

« doit être prise en considération dans la perception
« d'un droit d'acte, et que c'est à la nature de la mu-
« tation qu'il faut s'attacher pour la perception du
« droit de mutation. Disons de plus que les articles
« 14, 15 et 17 de la même loi confirment puissam-
« ment cette appréciation. D'après l'article 15, le droit
« de mutation immobilière se liquide sur le prix ex-
« primé dans le contrat ou sur une déclaration estima-
« tive des parties ; et d'après l'art. 14, c'est aussi sur le
« prix exprimé que le droit d'acte doit être liquidé. Mais
« il y a entre les deux cette différence essentielle, que
« tandis que, pour le premier, la loi offre à la régie,
« la ressource de l'expertise, si elle ne croit pas devoir
« s'en tenir aux bases d'évaluation indiquées, pour le
« second, au contraire, la régie n'a pas le droit de
« recourir à l'expertise, et doit percevoir selon le con-
« tenu de l'acte. Qu'est-ce là, sinon la réalisation par-
« faite de la règle ancienne, d'après laquelle l'impôt
« de l'enregistrement frappe, quant aux droits d'actes,
« les écrits tels qu'ils sont, et quant aux droits de
« mutation, la convention elle-même ? »

Ce raisonnement appelle diverses observations. D'abord, nous venons de prouver que c'est une erreur d'invoquer ici l'ancien droit, où il n'était question ni de droit d'acte, ni de droit de mutation, mais seulement de contrôle et de centième denier, choses essentiellement distinctes, surtout en ce qui concerne la nature juridique de ces droits.

On remarquera, en second lieu, et cela surtout est important, que Dalloz fait un exposé, une interprétation, mais non une démonstration. « La loi du 22 février 1817 porte, dans son article 2, que « les « droits sont fixes ou proportionnels suivant les actes « et mutations qui y sont assujettis », ce qui revient

« à dire que c'est la nature de l'acte qui doit être
« prise en considération dans la perception d'un droit
« d'acte, et que c'est à la nature de la mutation qu'il
« faut s'attacher pour la perception du droit de muta-
« tion ». Est-ce bien exact ? Y a-t-il véritablement,
dans l'article 2, tout ce que prétend y trouver le sys-
tème que nous combattons ? L'explication suivante,
au contraire, nous semble bien plus simple, bien plus
rationnelle, et découle beaucoup plus naturellement
des textes auxquels elle n'ajoute rien. Il y a, dans
notre législation fiscale, deux sortes de droits : les
droits d'actes et les droits de mutation. Les premiers
sont ceux dont l'exigibilité ne se produit que si un
écrit a été rédigé ; les autres sont dus sans cela. Droit
d'acte signifie donc : droit qui n'est exigible que sur
un acte écrit, et droit de mutation : droit exigible
même en l'absence d'un écrit. C'est tout ce que veut
dire l'article 2 de la loi de frimaire. Elle n'ajoute nulle
part, ni directement ni indirectement, que l'acte est
la cause du droit d'acte. Une fois la mutation de meu-
bles constatée par écrit et mentionnée dans un acte
public, elle doit être enregistrée. Va-t-on dire que
l'écrit donne naissance au droit ? Non, ce qui lui
donne naissance, c'est la mutation elle-même. Mais
l'impôt applicable à la convention de mutation était
subordonné à une condition ; il était en suspens et
n'est devenu exigible qu'au jour où il a été nécessaire
de présenter l'écrit à la formalité. Dans l'article 2 de
la loi de frimaire, « actes » n'est pas pas opposé à
« mutations », comme le prétend Dalloz. Ces deux
termes ont des points communs : l'écrit comprend
souvent des mutations.

La confusion vient de ce qu'on ne se rend pas tou-
jours compte du sens véritable des mots « actes et

mutations », dans la locution « droits d'acte et droits de mutation ». L'acte est exclusivement l'acte instrumentaire, mais non pas l'acte juridique, le contrat. Cet acte juridique, son accomplissement, est absolument distinct de la rédaction ou passation de l'acte instrumentaire. Le mot mutation prête aussi à l'erreur. Volontiers on le prendrait pour synonyme de transmission, changement de propriétaire ou de possesseur, et on en conclurait qu'il ne se conçoit pas là où il n'y a pas d'aliénation. Pourtant, en fait, un grand nombre d'aliénations (les aliénations mobilières) ne sont soumises qu'à un droit d'acte.

La confusion vient encore de ce qu'on assimile la distinction des droits d'acte et de mutation à celle des droits fixes et proportionnels. Sans doute tous les droits fixes sont des droits d'acte et tous les droits de mutation sont proportionnels ; mais la réciproque de ces deux propositions n'est pas vraie.

Conclusion : Il n'existe dans la loi aucune disposition et aucun principe permettant de croire à une prétendue distinction légale entre les droits d'acte et les droits de mutation. Seulement, en fait, et sans qu'il soit possible d'en tirer aucune conséquence, on a remarqué que certains droits n'étaient exigibles que s'il y avait écrit et certains autres même en l'absence d'écrit. Une fois l'écrit rédigé, la distinction des droits d'acte et de mutation ne signifie plus rien ; le receveur doit, pour établir sa perception, tenir compte de la convention en elle-même, qui parfois peut-être éclairée par des faits et circonstances pris en dehors de l'acte écrit (1).

(1) Pour toute cette discussion, consulter spécialement Naquet (Edition de 1899, p. 106 et suiv., tome I).

C'est précisément cette conséquence qui fait tout l'intérêt de notre discussion. Puisque le droit d'acte, disent Championnière et Rigaud (loc. préc.), doit être établi suivant la nature de l'acte, il n'est pas possible à l'Administration de faire preuve contre et outre son contenu. Elle doit prendre l'écrit tel qu'il est. Pour nous, au contraire, puisque le droit, une fois la convention rédigée par écrit, porte sur cette convention elle-même, nous déciderons que la régie a le droit de rechercher, à l'aide des moyens compatibles avec la législation fiscale, si la substance même de l'acte correspond à sa qualification. Au moyen de circonstances prises en dehors de l'acte, elle peut prouver que les déclarations des parties sont inexactes ou frauduleuses. La jurisprudence est dans ce sens et nous citerons notamment un arrêt très net de la chambre civile de la Cour de cassation, en date du 17 janvier 1844. Par acte notarié du 23 novembre 1838, qualifié *amodiation*, le sieur Deville avait cédé au sieur Albert le droit d'extraire pendant soixante ans de la houille dans un terrain faisant partie de la concession des mines de Mont-Rambert, accordée par une ordonnance royale du 4 novembre 1824. Il n'avait été perçu sur cet acte que le droit de bail à 0.20 % ; mais plus tard l'Administration avait fait réclamer le droit de vente mobilière à 2 %, et sa contrainte avait été annulée par un jugement de Saint-Etienne du 21 janvier 1841. « Attendu, porte l'arrêt du 17 janvier 1844, que la qualification donnée à un acte ne suffit pas pour en déterminer le caractère ; qu'il faut le chercher surtout dans les stipulations des parties et dans la nature des choses qui en sont l'objet. Attendu, en fait, que par acte notarié du 23 novembre 1838, qualifié par les parties d'amodiation, le sieur Deville a cédé

« au sieur Albert le droit d'extraire, pendant soixante
« ans, de la houille dans un terrain d'étendue détermi-
« née, faisant partie de la concession des mines dites
« de Saint-Rambert ; qu'un minimum d'extraction a
« été fixé dans l'acte à 300,000 tonnes par an, et que,
« sur la totalité des produits bruts extraits de la mine,
« le sieur Albert s'est soumis à payer au cédant, à
« titre de redevance, 8 centimes par chaque benne.
« Attendu que ces stipulations ne transféraient pas
« seulement la jouissance de la chose ainsi cédée pour
« un temps, mais qu'elle transmettait réellement la
« propriété de la quantité de houille qui était men-
« suellement enlevée, puisque l'extraction de cette
« quantité, qui ne pouvait plus se reproduire, en di-
« minuait la masse, et devait, après un temps plus ou
« moins long, l'anéantir entièrement, etc... Casse le
« jugement de Saint-Etienne (1). »

Il s'agit bien ici d'un droit d'acte, puisque, si aucun écrit n'avait été rédigé, il n'y aurait pas eu ouverture du droit. MM. Championnière et Rigaud auraient donc admis que l'Administration n'avait pas le droit de rechercher en dehors de l'écrit, dans la nature même des choses, si le fond de l'acte correspondait à sa qualification.

Voici une autre espèce encore plus probante et qui nous intéresse plus spécialement, puisqu'il s'agit d'un cas où la Cour de cassation autorise la régie à prouver par présomptions la simulation dans un acte, bien qu'il s'agisse d'un droit d'acte, c'est-à-dire d'un droit rendu exigible uniquement par la représentation de l'écrit.

(1) Sirey, 1844, I, 174.

Suivant acte notarié du 9 mai 1857, la dame veuve Bertran avait cédé à son neveu Buquet une créance de 100,000 fr. lui appartenant sur un tiers. « Cette cession, portait l'acte, a été faite moyennant pareille somme de 100,000 fr., que M^{me} veuve Bertran reconnaît avoir reçue antérieurement à ce jour, hors la vue du notaire, mais en vue des présentes, et dont elle donne quittance. » Lors de l'enregistrement le receveur avait perçu le droit de cession de créance à 1 %. Mme Bertran étant décédée six semaines après, la déclaration de sa succession, faite le 12 décembre 1857, n'indiquait comme actif que des valeurs mobilières s'élevant à 5,000 fr. Du rapprochement de ces faits et circonstances, l'Administration conclut que l'acte du 9 mai 1857, qualifié transport de créance, contenait une libéralité déguisée sous la forme d'un contrat à titre onéreux, et que cette simulation avait été imaginée pour éluder soit le paiement du droit de donation, soit le paiement du droit de mutation par décès. Elle décerna en conséquence une contrainte à fin de paiement du supplément du droit de 6 fr. 50 % sur la donation déguisée. Sur opposition de Buquet, un jugement du Havre du 4 août 1859 donna raison à l'Administration : « Attendu que sans doute, lorsqu'il est possible, sans changer la nature de l'acte, de suivre deux formes différentes, rien n'empêche les parties de suivre celle de ces formes qui donne lieu à la perception des droits les moins élevés ; qu'il n'y a dans cette manière de procéder aucune fraude ; — mais que, lorsque les parties veulent évidemment faire un acte de donation, il ne peut être permis de déguiser cet acte de libéralité sous la forme d'un acte de cession, afin d'éviter les droits plus élevés auxquels la donation est assujettie ; que c'est

« là faire fraude à la loi. Attendu, en outre, que la
« fraude peut être prouvée par toutes les voies de
« droit, même par des présomptions ; que ce prin-
« cipe est applicable aux matières d'enregistrement
« comme à toutes les transactions civiles. Attendu
« qu'il paraît évident que l'acte du 9 mai 1857, par
« lequel la dame Bertran a transmis au sieur Buquet
« son neveu et héritier par moitié, une créance de
« 100,000 fr., est en réalité une donation et non une
« cession ; qu'on fera remarquer d'abord que le prix
« n'a point été payé en présence du notaire ; qu'on
« sait fort bien que trop souvent on agit ainsi lors-
« qu'on veut paraître avoir fait un paiement qui n'a
« pas eu lieu en réalité, etc. ; qu'un tel acte, accom-
« pagné des circonstances analysées, n'est évidem-
« ment qu'un acte de donation frauduleusement
« revêtu des formes de la cession... Déboute Buquet
« de son opposition à la contrainte.»

Par un arrêt du 9 juillet 1861, la chambre civile de la Cour de cassation a admis la thèse du tribunal du Havre : « Attendu que la preuve de la transmis-
« sion entre vifs à titre gratuit d'un droit incor-
« porel, d'une créance contre un tiers, doit être
« établie par un acte constituant un lien de droit
« entre les parties ; que si, au lieu d'être revêtu
« des formes prescrites pour les actes de libéralité,
« cet acte a été fait dans la forme d'un contrat à titre
« onéreux, il appartient à l'Administration de l'enre-
« gistrement, lorsqu'il lui est présenté, de vérifier
« la nature du contrat pour asseoir d'une manière
« conforme à la loi les droits dus par les parties et de
« prouver, par toutes les voies autorisées par la loi,
« la simulation qui aurait été employée pour éviter le
« paiement d'une partie de ces droits ; attendu que, par

« suite d'une saine appréciation des faits et circons-
« tances qui ont accompagné l'acte intervenu le 9 mai
« 1857 entre la veuve Bertran et Buquet, le tribunal
« civil du Havre a reconnu que le véritable caractère
« du contrat contenu en cet acte est celui d'une dona-
« tion déguisée sous la forme d'une cession à titre
« onéreux, etc... Rejette... (1), etc. »

A l'égard du droit d'acte, la jurisprudence est donc contraire à l'opinion de MM. Championnière et Rigaud. Elle n'est pas non plus d'accord avec ces auteurs, en ce qui concerne le droit de mutation. Pour ceux-ci, en effet, le droit devant être établi sur la mutation seulement, sans tenir compte de l'écrit, la preuve qui résulte de cet écrit peut être détruite par la preuve contraire, et il n'y a pas de droit à percevoir si, malgré la déclaration de l'acte, il n'y a pas eu mutation en réalité. Un arrêt du 11 avril 1854, rapporté au Journal de l'enregistrement n° 15824, a décidé que les parties ne pouvaient prétendre qu'un acte, contenant la preuve d'une mutation immobilière, n'est pas sérieux et n'a pas transféré la propriété. Cet arrêt est d'autant plus à remarquer qu'il a été rendu dans une espèce où les parties produisaient un jugement déclarant que la mutation ne s'était pas opérée (2). « Attendu que, à
« la différence des actes sous signature privée, qui,
« en général, ne sont soumis à la nécessité de l'enre-
« gistrement qu'autant qu'on veut en faire usage, soit
« par acte public, soit en justice, la perception des

(1) Sirey. 1861 1. 788. Voir encore Cass. 13 avril 1891. Sirey. 1891 1. 421.

(2) Voir dans ce sens Garnier. Répertoire de l'enregistrement. 7^{me} édition. V° Acte, n° 7.

« droits, quand il s'agit spécialement d'actes portant
« transmission de propriété ou d'usufruit de biens
« immeubles, est exigée sous peine d'un double droit
« dans un délai déterminé à partir de la date du con-
« trat de transmission ; qu'elle est, dès lors, attachée
« au fait même de la mutation, indépendamment du
« titre destiné à la constater ou de l'usage qui en serait
« fait. Attendu que la mutation de propriété de l'im-
« meuble désigné dans l'acte sous signature privée du
« 5 juin 1850 était suffisamment prouvée relativement
« à la perception des droits, soit par l'existence même
« de cet acte parfait en la forme et signé en triple origi-
« nal par les trois parties contractantes, soit par la
« mention dans le procès-verbal judiciaire d'inven-
« taire des actes et papiers de toute sorte, trouvés
« dans l'étude du notaire fugitif et dont le dépôt a été
« ordonné aux mains d'un autre notaire ; attendu qu'il
« ne suffit pas aux parties contractantes, pour infir-
« mer une telle preuve, d'alléguer, soit qu'elles
« n'avaient pas l'intention d'exécuter le contrat inter-
« venu entre-elles, soit que ce contrat, quoique sti-
« pulant expressément la transmission immédiate
« des droits de propriété du vendeur aux acquéreurs
« sur l'immeuble vendu, n'était pas sérieux et qu'il
« avait été confié au notaire en l'étude duquel il a été
« trouvé, non à raison du caractère public du dépositaire, mais à titre de dépôt privé et confidentiel... »

Pour terminer sur la distinction des droits d'actes et des droits de mutations, il faut noter que certaines lois postérieures à la loi de frimaire, sans rien enlever de son caractère à cette distinction, ont changé des droits d'actes en droits de mutation. C'est-à-dire que dans certains cas, un droit est devenu exigible même en l'absence d'écrit, quand il ne l'était pas auparavant.

Ainsi en est-il du droit sur les ventes de fonds de commerce. Droit d'acte avant 1872, il est devenu, depuis la loi du 28 février 1872, un droit de mutation. De même encore, l'ancien droit d'acte sur les locations d'immeubles se trouve aujourd'hui, depuis la loi du 23 août 1871, un droit de mutation.

TITRE PREMIER

Des mutations secrètes d'immeubles en propriété et usufruit.

L'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII dispose :
« La mutation d'un immeuble en propriété ou usufruit sera suffisamment établie pour la demande du droit d'enregistrement et la poursuite du paiement contre le nouveau possesseur, soit par l'inscription de son nom au rôle de la contribution foncière et des paiements par lui faits d'après ce rôle, soit par des baux par lui passés, ou enfin par des transactions ou autres actes constatant sa propriété ou son usufruit ».

Le droit proportionnel est établi pour toutes transmissions de biens meubles et immeubles (article 4 de la loi de frimaire). Mais la mutation entre vifs de meubles peut s'opérer sans donner lieu à l'impôt. Ainsi, en est-il, en principe, quand il n'y a pas d'acte, ou si l'acte, étant sous signatures privées, il n'en est fait « aucun usage, soit par acte public, soit en justice, ou devant toute autre autorité constituée » (art. 23 de la loi de frimaire).

Pour les immeubles, au contraire, c'est le fait même de la mutation qui rend l'impôt exigible. Le législateur devait donc donner à l'Administration les moyens de découvrir toute transmission. Tel est le but de l'ar-

ticle 12 précité, auquel il faut joindre l'article 4 de la loi du 27 ventôse an IX : « Sont soumises aux dispositions des articles 22 et 38 de la loi du 22 frimaire an VII les mutations entre vifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, lors même que les nouveaux possesseurs prétendraient qu'il n'existe pas de conventions écrites entre eux et les précédents propriétaires ou usufruitiers. A défaut d'actes, il y sera suppléé par des déclarations détaillées et estimatives, dans les trois mois de l'entrée en possession, à peine d'un droit en sus. »

On sait que la fraude ne se présume pas ; il semble donc *à priori* qu'il y ait quelque chose d'exorbitant dans la création de présomptions légales, pour la preuve des mutations secrètes. Néanmoins, nous ne pouvons qu'approuver cette dérogation, plus apparente que réelle, au principes de notre droit ; car il est toujours difficile, souvent même impossible, de prouver directement la mutation secrète, et pourtant il est inadmissible que le Trésor soit désarmé. C'est, d'ailleurs, en ayant soin de se tenir dans de très sages limites que le législateur a établi certaines règles qui, si elles ne sont pas l'application du droit commun, ne peuvent cependant pas être qualifiées d'exorbitantes ou vexatoires. Les faits auxquels a été attachée la force probante de *présomptions légales* sont par eux-mêmes si décisifs qu'ils s'imposeraient sans doute aux juges à titre de présomptions graves, précises et concordantes, c'est-à-dire de présomptions simples, admises par le droit commun en cas de fraudes. Il serait donc peu exact de dire que l'Administration jouit, en cette matière, d'un droit exceptionnel et privilégié.

Il faut remonter très loin dans l'histoire de notre ancienne monarchie, pour retrouver l'origine du droit

de mutation sur les immeubles. Cette origine est très intéressante, non seulement au point de vue historique, mais encore elle contient des enseignements précieux pour l'étude des questions et difficultés de toute nature qui se présentent dans la législation actuelle. Nous dirons donc quelques mots de l'impôt de mutation pris à ses débuts.

C'est dans le droit féodal, semble-t-il, qu'on en retrouve les premières traces, à propos de la transmission des fiefs. Longtemps les fiefs ou bénéfices ne furent conférés qu'à vie, jusque vers le milieu du ix^e siècle. C'est le capitulaire de Quercy, en 877, qui constitua le gouvernement féodal, en accordant aux ducs, comtes, vassaux médiats ou immédiats, l'hérédité de leurs offices ou bénéfices, et c'est de ce capitulaire également que datent les premiers droits féodaux. L'hérédité des fiefs étant le droit commun, de par la constitution nouvelle, leur transmission par le décès du titulaire fut considérée comme une conséquence naturelle de cette constitution, et partant échappa à tout impôt. Au contraire, pour aliéner ou vendre son fief, le vassal fut longtemps obligé d'obtenir le consentement du seigneur ; celui-ci l'accordait à prix d'argent. On peut donc définir le premier droit de mutation le premier *droit de lods et ventes*, comme on disait alors, « le prix du consentement donné par un seigneur à son vassal, pour aliéner son fief ». Peu à peu s'établit l'obligation, pour le seigneur, de consentir à la vente, et pour le vassal de payer les lods. Sous l'influence du droit romain, les jurisconsultes décidèrent que le seigneur, moyennant un droit, était obligé d'approuver la vente d'un fief, de même que le propriétaire de la *directe* devait aussi, contre

redevance déterminée, accepter la cession que l'emphytéote faisait de son domaine utile.

Les coutumes consacrèrent les usages et abus existants ; elles furent extrêmement variées, mais pourtant toutes érigèrent en principe que le *droit de lods et ventes* serait perçu sur tout contrat portant cession d'immeubles. En même temps elles créaient, pour le seigneur, un nouveau privilège, connu sous le nom de « *droit de relief* ». C'était primitivement un impôt établi sur la transmission par décès, dont, à l'origine, était seule exemptée la succession en ligne directe. Pour assurer le recouvrement des droits féodaux au profit du seigneur, on avait imposé au nouveau possesseur l'obligation de présenter son acte d'acquisition, ou, en l'absence d'écrit, de faire une déclaration, déclaration exigée également en cas de décès. La présentation de l'acte, *l'exhibition*, consistait dans la remise du contrat aux officiers du seigneur, qui le transcrivaient aux archives seigneuriales. Toute cette procédure et toutes ces règles de droit étaient sensiblement les mêmes que celles qui gouvernent l'enregistrement actuel : la déclaration de succession existait même en ligne directe ; l'acte de cession d'immeubles était présenté aux officiers du seigneur comme aujourd'hui au préposé de la régie ; enfin, si la vente était verbale, ou le titre perdu, une déclaration au seigneur était obligatoire. Comme aujourd'hui aussi, il y avait des délais variés impartis au nouveau possesseur pour s'acquitter de ses diverses obligations. Passé ces délais, le défaut d'exhibition était puni d'une amende fort anciennement établie et qui était plus ou moins élevée suivant les coutumes et la durée du retard. L'amende avait d'ailleurs le même caractère que l'amende fiscale actuelle ; elle était do-

maniale et non pénale, c'est-à-dire qu'elle était acquise de plein droit au seigneur, sans attendre la sentence du juge ; elle ne pouvait être remise ou diminuée par le juge ; elle était due même lorsque le vassal démontrait sa bonne foi. Comme le receveur de l'enregistrement actuel, le seigneur, pour réclamer les lods et ventes, droits de relief et amendes, n'était pas obligé d'attendre que le vassal fit une déclaration tardive. Dès que les délais étaient expirés, il pouvait prouver directement ou indirectement l'existence de la mutation dissimulée.

Mais, à côté de la puissance seigneuriale, s'élevait peu à peu la puissance royale. A côté des biens inféodés sur lesquels étaient perçus les droits seigneuriaux dont nous venons de parler, restaient quelques biens libres que la couronne convoitait et auxquels elle voulait imposer des droits analogues aux droits féodaux. Se fondant sur la règle « nulle terre sans seigneur », les légistes du roi décidèrent que celui-ci était « souverain fiefteux » de toute terre non inféodée à un seigneur, et bientôt l'ordonnance de 1629 (article 383) posa en principe « que tous héritages ne relevant d'autres seigneurs étaient censés relever du roi » et, en conséquence, assujettis, envers son Trésor, à tous les droits seigneuriaux. Les parlements résistèrent longtemps, et, pour atteindre le but manqué, la royauté fut obligée de recourir à un autre moyen. Elle créa un impôt de mutation spécial, à son profit : « Sous prétexte de constater les mutations cachées « au préjudice des seigneurs, un édit du mois de décembre 1703 ordonna que tous contrats de vente, « échanges, décrets et autres actes translatifs de propriété de biens immeubles, tenus en fief ou en censive, soit du roi, soit des seigneurs particuliers,

« seraient insinués et enregistrés aux greffes des insinuations et des bailliages, moyennant le centième denier du prix des biens ou de leur valeur. Ce droit se préleva sans difficulté ; les parlements n'avaient plus de force et, d'ailleurs, les seigneurs n'avaient point d'intérêt à s'y opposer (1) ».

Un édit du mois d'août 1706 décida que les donations entre vif, les successions de tous genres, seraient soumises au droit de centième denier.

Enfin la déclaration du 20 mars 1708, véritable code de l'impôt de mutation, porta dans son article 6 « que tous les contrats de ventes, échanges, licitations entre héritiers, co-propriétaires et co-associés ; baux à rentes foncières rachetables et non rachetables ; baux emphytéotiques, baux à domaine congéable : ventes à faculté de réméré, antichrèses, contrats pignoratifs, engagements, démissions, abandonnements, contrats de vente à vie, cession de fonds avec fruits, transports, subrogations, résolutions volontaires de ventes, arrêts, jugements, sentences et généralement tous les actes translatifs et rétrocessifs de propriété de biens immeubles tenus en fief ou en censive soit du roi, soit des seigneurs particuliers ; ensemble, ceux tenus en franc-alieu ; rentes foncières..., seraient enregistrés, et le droit de centième denier payé dans le temps et sous les peines portées par l'édit de 1703 et par la déclaration de 1704, encore qu'aucun desdits biens ne fût pas sujet à des *lods et ventes* et autres droits seigneuriaux. »

Bosquet nous indique que la répression pratiquée au sujet des droits seigneuriaux fut appliquée au centième

(1) Championnière et Rigaud, n° 1642.

denier. « Le centième denier (Dictionnaire des domaines, V^o 4 triple droit) (1) échu à titre successif, doit être payé dans les six mois du décès ; celui des biens donnés par des actes entre vifs doit être acquitté dans les quatre mois de la date des actes, et celui dû pour toutes acquisitions quelconques doit être payé dans le délai de trois mois au plus tard, le tout à peine du triple droit ».

Ce qu'il importe de remarquer, c'est que dans notre ancienne législation fiscale, ces droits étaient perçus à raison de la transmission elle-même, et sans qu'il fût besoin de prouver l'existence d'un écrit. Dans son Dictionnaire des domaines, au mot « Mutation », Bosquet développe cette idée (1). « Dès qu'une mutation est constatée, le droit du centième denier peut être demandé ; comme le titre du nouveau possesseur peut avoir été fait sous signatures privées et que les actes de cette espèce sont entre les mains des parties, on ne peut assujettir le fermier des domaines à les rapporter au soutien de sa demande ; il lui suffit d'établir qu'il y a une mutation, parce que le centième denier, qui est un droit réel, est dû à cause de la mutation même et que le nouveau possesseur est tenu de l'acquitter dans un temps fixe, sous peine d'être contraint au paiement de ce droit et du triple de celui-ci ; en sorte qu'en prouvant que Pierre est actuellement en possession d'un bien qui appartenait précédemment à un autre particulier, il y a

(1) Bosquet est cité par MM. Championnière et Rigaud n^o 1644.

(1) Championnière et Rigaud. Loc. préc. Tome II, note 4 ; page 572.

« incontestablement lieu à demander à Pierre les droits
« dus pour la mutation (1) ».

Pour en finir avec l'ancien droit, signalons encore qu'à côté du centième denier, qui est vraiment l'impôt spécial des mutations, on trouvait encore le contrôle et l'insinuation. « Le contrôle, dit Ferrières, est une
« formalité dont l'objet est d'empêcher les antedates
« et les fraudes. Cette formalité se remplit par un enre-
« gistrement sommaire, par extrait de l'acte qu'il
« s'agit de contrôler, et par la mention que fait, sur la
« pièce même, un commis préposé à cet effet, qu'elle
« a été contrôlée. Les règlements exigent de plus que
« le contrôleur ajoute à la mention du contrôle la
« somme qui lui a été payée ; qu'il date cette recon-
« naissance et la signe. » Le droit de contrôle, qui
« n'était jamais proportionnel, se superposait souvent
au centième denier.

Quant à l'insinuation, elle consistait dans l'enregistrement de certains actes au greffe d'une juridiction pour les rendre publics. L'insinuation, qui était d'abord légale, c'est-à-dire considérée comme élément nécessaire à l'existence même de certains contrats, ne tarda pas à prendre un caractère purement fiscal. On insinuait tous les actes et c'est alors qu'on percevait le droit de centième denier pour ceux qui y étaient sujets, c'est-à-dire qui établissaient mutation d'immeubles et le droit d'insinuation proprement dit pour tous autres actes.

(1) Consulter sur l'origine des droits de mutation d'immeubles, lods et ventes, relief et profit de quint, etc., Loiseau, Dumoulin, d'Argentré, Guyot, Boutaric, etc.; Championnière et Rigaud, n^{os} 1642 et suivants. — Maguéro, V^e Mutation secrète d'immeubles.

Avec d'autres taxes spéciales et secondaires l'impôt, sous l'ancien régime, pesait lourdement sur le contribuable, d'autant que son recouvrement était très défectueux. La loi des 5-19 décembre 1890 supprima le centième denier et les multiples taxes particulières et remplaça le tout par le droit d'enregistrement. Au point de vue qui nous occupe, au point de vue des mutations d'immeubles, cette loi importante et vraiment réformatrice se montra, comme le dit M. Naquet (tome I, n° 178. Principes de l'Enregistrement), « trop confiante dans la loyauté des contribuables ». Elle ne suivit pas les principes sur lesquels reposait l'ancienne législation, principes d'après lesquels le droit était dû, non sur l'acte constatant la mutation, mais sur la mutation elle-même et indépendamment de tout écrit. Il ne fut plus permis à la régie de réclamer les droits sur une mutation verbale dont elle avait connaissance, et pas davantage sur une mutation consignée dans un acte sous seings privés et que les parties ne présentaient pas à l'enregistrement. Les mutations et transmissions secrètes se trouvant ainsi légalement dispensées d'impôt, le rendement fut beaucoup moins considérable. En présence des pertes subies, de ce chef, par le Trésor, le législateur se vit forcé de revenir aux anciennes prescriptions. La loi du 9 vendémiaire an VI apporta le remède nécessaire. Nous reproduisons les articles 30, 33 et 34, parce qu'ils ont servi de modèle à la loi du 22 frimaire an VII.

Article 30 : « Tout acte sous seing privé translatif de propriété ou d'usufruit d'immeubles réels ou fictifs sera soumis à la formalité de l'enregistrement dans les trois mois du jour de sa date, et avant qu'il puisse en être fait usage en justice, ou devant quelque autre

autorité constituée, ou devant notaire, à peine de double droit. »

Article 33 : « La mutation d'un immeuble en propriété ou usufruit sera suffisamment établie, relativement à la demande des droits, soit par des paiements faits d'après les rôles de la contribution foncière, soit par des baux passés par le nouveau possesseur, soit enfin par des transactions ou tous autres actes qui constateront sa propriété ou jouissance ».

Article 34 : « Tout nouveau possesseur d'immeubles réels ou fictifs qui, après avoir laissé passer le délai fixé pour l'enregistrement de sa déclaration, agira en sa qualité de possesseur, soit en justice, soit devant quelque autre autorité constituée, ou devant notaire, sera contraint au double droit d'enregistrement ».

Ce sont ces dispositions que s'est appropriées la loi du 22 frimaire an VII. Son article 12, notamment, est la copie presque littérale de l'article 33 de la loi de l'an VI. Il semblait donc qu'aucun doute ne pouvait désormais s'élever : le droit était dû sur la mutation elle-même. Et pourtant, en pratique, malgré la précision des textes, le système de la loi de 1790, qui consistait à ne percevoir l'impôt que sur les actes, tendait à prévaloir. Cette opinion singulière s'appuyait notamment sur les articles 22 et 23 de la loi de frimaire, qui, disait-on, supposent toujours l'existence d'un acte. Le législateur intervint donc encore une fois et l'article 4 de la loi du 27 ventôse an IX vint mettre un terme à toute controverse, en revenant expressément au système de l'ancien droit.

Cet historique du droit de mutation est très important pour l'interprétation des textes aujourd'hui en vigueur (article 12 de la loi de frimaire et article 4 de la

loi de l'an IX). Un arrêt de la Cour de cassation du 16 novembre 1813 remarque très justement que ce sont les lois anciennes qui nous régissent, que ce sont elles qu'il faut consulter pour l'application de la loi nouvelle, puisque, dans les dispositions qu'il a portées, le nouveau législateur a voulu reproduire l'ancien. Un des considérants de l'arrêt de 1813 est une véritable revue de l'ancien droit et du droit intermédiaire sur l'impôt de mutation. C'est le meilleur résumé que l'on puisse donner des développements qui précèdent : « Vu l'article 24 de l'édit de décembre 1703 ; les articles 20 et 22 de la déclaration du 19 juillet 1704 ; l'article 10 de celle du 20 mars 1708. Vu les articles 2, 11, 23 de la loi du 19 décembre 1790 ; 30 et 33 de la loi du 9 vendémiaire an VI ; les articles 12, 22 et 38 de la loi du 22 frimaire an VII ; les articles 1 et 4 de la loi du 27 ventôse an IX ; l'article 16 de la loi du 19 octobre 1791, et enfin l'article 62 de la loi de frimaire an VII ; et attendu qu'il résulte de l'ensemble de ces diverses dispositions que la législation ancienne sur les droits de contrôle et d'insinuation a subsisté jusqu'à l'époque de la publication de la loi du 19 décembre 1790, qui a mis à la place les droits d'enregistrement et de mutation ; que, sous cette ancienne législation, les mutations d'immeubles, quoique opérées par des actes sous seings privés ou par des conventions verbales, étaient soumises, comme celles opérées par des actes authentiques, aux droits d'insinuation et de centième denier, dans un délai de rigueur ; que, la preuve de la réalité de la mutation étant acquise, le nouveau possesseur pouvait être contraint au paiement de ces droits en tout temps et même avant qu'il fit usage de son titre ; et que cette preuve se déduisait des mêmes circons-

« tances que la loi du 9 vendémiaire an VI et les lois
« subséquentes ont désignées comme étant propres
« à l'établir; que si l'exécution de ces règles an-
« ciennes a souffert quelques modifications par la loi
« des 5-19 décembre 1790, la loi du 9 vendémiaire
« an VI et celle des 22 frimaire an VII et 27 ventôse
« an IX leur ont rendu toute leur vigueur et ont ré-
« gularisé leurs dispositions, en les reproduisant;
« que, par conséquent, il faut bien distinguer les cir-
« constances et les époques auxquelles appartiennent
« les mutations, vu qu'il résulte de la combinaison et
« du rapprochement de ces lois que les mutations
« antérieures à la loi du 19 décembre 1790 et celles
« postérieures à la loi du 9 vendémiaire an VI doi-
« vent être soumises au paiement des droits, dans les
« cas mêmes où les possesseurs n'ont fait aucun usage
« de leurs titres, tandis qu'au contraire les mutations
« opérées dans l'intervalle de la publication de la loi
« du 19 décembre 1790 à celle du 9 vendémiaire
« an VI ne sont assujetties au paiement de ces droits
« qu'autant que les actes ont été produits en justice
« ou relatés dans un acte authentique, puisque cette
« dernière modification, que l'article 11 de la loi du
« 19 décembre 1790 avait apportée à la législation an-
« cienne, n'a duré que jusqu'à la publication de la loi
« du 9 vendémiaire an VI, qui l'a abrogée, abrogation
« que les lois subséquentes ont maintenue. »

CHAPITRE PREMIER

THÉORIE DE LA POSSESSION EN MATIÈRE DE MUTATIONS D'IMMEUBLES

L'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII nous dit : « La mutation sera suffisamment établie contre *le nouveau possesseur...* » et de même l'article 4 de la loi du 27 ventôse an IX : « Seront soumises à l'impôt les mutations d'immeubles, lors même que *les nouveaux possesseurs...* », etc.

La théorie de la possession joue donc un rôle en matière de présomptions légales de mutations d'immeubles ! Quel est ce rôle ? Autrement dit, au cas de mutation secrète d'immeubles, au cas où la régie veut invoquer les présomptions légales pour l'établir, le fait matériel de la possession est-il indispensable pour la poursuite et le recouvrement des droits ? Faut-il prendre à la lettre, dans les deux textes ci-dessus rappelés, l'expression de « nouveau possesseur » dont se sert la loi ?

Ecartons d'abord l'hypothèse où la mutation est prouvée par un acte. Aucun doute n'est possible : la possession est absolument indifférente et les droits peuvent être réclamés au vu de l'écrit, sans qu'il y ait à s'inquiéter du fait matériel de l'entrée en jouissance du nouveau propriétaire. Il est de principe, en

effet, dans notre droit français actuel, que la tradition, qui n'est autre chose que la mise en possession, n'est pas nécessaire pour le transfert de propriété. Or, comme c'est sur ce transfert de propriété qu'est établi le droit de mutation, il en résulte que la possession ici est absolument sans aucun intérêt. Voici une vente soumise à la formalité de l'enregistrement; le droit proportionnel est exigible sans qu'il y ait lieu de rechercher si le nouveau propriétaire est entré oui ou non en jouissance. De même, en cas de mutation par décès; aux termes de l'article 724 du Code civil, les héritiers légitimes sont saisis de plein droit des biens, droits et actions du défunt; ils prennent sa place et continuent sa personne. Aussitôt la succession ouverte l'impôt de transmission est dû, sauf, bien entendu, la faculté de renonciation pour les héritiers, renonciation qui doit être expresse: la possession est indifférente.

Mais en matière de mutation secrète, la question de possession, au point de vue des présomptions légales, devient très intéressante; quelques développements sont nécessaires.

Dans notre ancien droit, il n'y avait aucune controverse. Il était unanimement admis que la régie, pour réclamer le droit de mutation, dans l'hypothèse qui nous occupe, devait, avant tout, prouver la possession. La jurisprudence féodale exigeait cette condition, requise notamment par l'article 73 de la coutume de Paris. Au surplus, cette exigence était en parfaite harmonie avec les principes de l'ancien droit civil. Suivant en cela la législation romaine et le droit coutumier, on décidait que la convention n'emportait pas, par elle-même, transfert de propriété. Il fallait, pour que ce transfert eût lieu, une tradition réelle, une

mise en possession effective du nouveau propriétaire. Peu importe, d'ailleurs, qu'à la fin de notre ancien droit, cette tradition soit devenue purement feinte. Quand il y avait acte notamment, la tradition se résu-
mait presque toujours en une déclaration formelle d'envoi en possession, insérée dans le contrat. « La
« tradition, dit un de nos anciens auteurs, ne servait
« plus qu'à grossir les clauses d'un contrat, et elle ne
« dépendait plus que du style des notaires » (Ricard, Donations, 1^{re} partie, n° 902). Cela est indifférent : le principe reste le même : la possession était indispen-
sable pour que l'Administration pût réclamer les droits, de même que la tradition ou mise en possession réelle était nécessaire au transfert de propriété.

La législation moderne adopta les mêmes erre-
ments. « La loi du 22 frimaire an VII, explique Dalloz
« (n° 2065) exige la possession en subordonnant à cer-
« taines circonstances déterminées la faculté pour la
« régie de poursuivre le paiement du droit contre le
« nouveau possesseur (art. 12) et la loi du 27 ventôse
« an IX, non seulement exige cette possession par
« l'emploi des mêmes expressions « nouveau posses-
« sesseur », mais encore elle en fait une condition
« expresse, en assignant à la déclaration qu'elle
« impose à ce nouveau possesseur un délai de trois
« mois à dater de l'entrée en possession, ce qui
« exprime virtuellement l'idée que, tant que l'entrée
« en possession n'a pas eu lieu, l'acquéreur est dans
« le délai et la régie ne peut agir. »

On peut donc affirmer, et nous insistons sur ce point, que le législateur de l'an VII et de l'an IX a suivi exactement les principes du droit civil en vigueur à l'époque de la promulgation des lois précitées : tradition nécessaire, avec cette réserve déjà faite, que

sous la plupart des coutumes, il suffisait que l'acquéreur fût mis en possession civile de l'immeuble. En l'absence d'acte contenant la clause de transfert, il fallait une mise en possession réelle pour opérer la mutation de la propriété. « Voilà comment la loi fiscale, dit Demante, modelée sur le droit civil ancien et conforme aux règles du droit féodal, exige, à défaut d'acte, l'introduction d'un nouveau possesseur, non pas seulement comme un moyen de prouver la convention verbale, mais comme un complément de cette convention nécessaire pour opérer mutation » (Principe de l'enregistrement. Tome 1, n° 84).

Appliquant les principes que nous venons de développer, la Cour de cassation commença par reconnaître que, dans toute mutation verbale, l'exigibilité du droit était essentiellement subordonnée à la tradition réelle de la chose (1). A défaut d'acte, c'est contre le nouveau possesseur seulement que la loi établit en principe que la mutation sera suffisamment constatée pour la demande du droit d'enregistrement par des actes, transactions, etc. Si donc il n'y a pas d'entrée en possession, pas de nouveau possesseur, il n'y a pas lieu au droit de mutation.

Depuis l'an IX, aucune nouvelle disposition de la loi fiscale n'est venue modifier ni l'article 12 de la loi de frimaire an VII, ni l'article 4 de la loi de ventôse an IX. Ces deux textes subsistent intégralement, et il semble *a priori* qu'ils devraient être interprétés aujourd'hui comme à l'origine.

Cependant, prenant le contre-pied de l'opinion admise par son arrêt du 3 septembre 1806, la Cour

(1) Arrêt du 3 septembre 1806. Sirey, 6, 1, 394.

suprême décide actuellement que la régie, en cas de mutation verbale d'immeubles, n'est pas tenue d'établir la prise de possession matérielle du nouveau propriétaire. Les articles 12 de la loi de frimaire et 4 de la loi de ventôse, doivent être lus comme s'il y avait, au lieu de « nouveaux possesseurs », « nouveaux propriétaires. » Quelle est la raison de ce revirement de la jurisprudence ? Il faut la chercher dans les principes établis par le Code civil, postérieurement aux lois fiscales. L'article 1583 est survenu, modifiant l'ancien droit civil, et décidant que le consentement des parties suffit à la perfection du contrat de vente. « La vente est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès que l'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé. » Plus d'appréhension matérielle de l'objet par une tradition feinte ou réelle ; la convention contient de plein droit la translation. La conséquence immédiate de cette conception nouvelle, c'est que dès le jour de la vente, l'acheteur a sur l'objet cette possession civile que la tradition seule avait autrefois le pouvoir de lui conférer ; son droit de propriété est complet.

Et alors voici le raisonnement de la jurisprudence, au point de vue fiscal. Les lois d'enregistrement doivent être appliquées d'après les principes du droit civil. Ces principes exigeaient dans l'ancien droit et le droit intermédiaire une tradition dans la vente, pour que celle-ci transférât la propriété ; de même la régie devait prouver la possession, pour réclamer au « nouveau possesseur » le droit de mutation. Aujourd'hui, au contraire, la convention suffit pour le transfert de propriété ; de même la possession est indifférente pour l'exigibilité du droit de mutation.

On remarquera que cette argumentation est la reproduction de celle que nous avons faite, dans l'hypothèse d'une transmission constatée par écrit. En cas d'acte, en effet, il ne pouvait y avoir doute. Mais peut-on se servir du même raisonnement lorsqu'il s'agit de la mutation secrète ? Nous ne le pensons pas. Il ne faut pas perdre de vue que ce qui nous occupe en ce moment, ce n'est pas de savoir si oui ou non la convention suffit pour opérer mutation. Ce que nous devons examiner, ce sont les conditions exigées par les lois de frimaire et de ventôse, pour qu'il y ait présomption légale de mutation en faveur de la régie. Posée de cette façon, il semble bien que la question ne comporte pas la solution admise par la jurisprudence. La règle la plus certaine et la plus absolue, en matière de présomptions légales, c'est qu'elles sont de droit étroit. On ne peut ni y retrancher, ni y ajouter, ni encore moins modifier les textes qui établissent ces présomptions. En vain objectera t-on qu'il faut mettre en harmonie le droit civil et le droit fiscal. Cela n'est pas toujours possible, et notamment il n'est pas permis à l'interprète, pour arriver à ce résultat, de supprimer les dispositions gênantes mais expresses d'une loi. Au législateur, qui a changé les principes de l'ancien droit, il appartient de tirer les conséquences et de modifier la loi fiscale. Le commentateur doit se borner à exiger que l'Administration prouve *tout ce qu'elle doit prouver*, pour jouir du bénéfice exceptionnel d'une présomption légale.

Va-t-on dire encore que les mots « nouveaux possesseurs » ne doivent pas être pris à la lettre ; qu'ils signifient simplement « nouveaux propriétaires » ? Ce ne serait certainement pas exact ; l'ancien droit fiscal, le droit civil en vigueur en l'an VII et en l'an IX, démon-

trent péremptoirement que c'est intentionnellement qu'ont été insérées dans les textes les expressions employées par l'article 12.

A l'interprétation vraiment juridique, c'est-à-dire à l'interprétation historique, la Cour de cassation a substitué l'interprétation purement dogmatique, inspirée d'ailleurs par une considération pratique dont l'importance est indéniable. En réalité, les conventions verbales, lorsqu'il s'agit de mutations immobilières, ne se rencontrent presque jamais. La partie qui se réclame de pareilles conventions a toujours, par devers elle, un acte sous seings privés, qu'elle présenterait au juge en cas de déni de l'adversaire. C'est parce qu'il est précisément trop facile aux plaideurs de dissimuler l'écrit, que les tribunaux font remonter la mutation à sa véritable cause, la convention originale cachée, et ne tiennent aucun compte du fait matériel de la possession.

De tout ceci nous concluons que si l'on voulait appliquer rigoureusement les articles 12 de la loi de frimaire et 4 de la loi de ventôse, l'Administration serait obligée, pour jouir du bénéfice de la présomption légale de mutation, d'établir trois choses : la possession effective ; l'inscription au rôle de la contribution foncière ; les paiements faits d'après ce rôle. En pratique, la preuve des deux derniers faits suffit pour justifier l'action du fisc. La jurisprudence paraît d'ailleurs fixée définitivement dans ce sens, bien que le grand nombre des décisions rendues sur cette difficulté de la possession nous éclaire sur les résistances rencontrées par les tribunaux (1). Signalons quelques décisions particulièrement nettes et

(1) Voir un arrêt du 21 octobre 1811 (Sirey, 1812, 1-229).

montrant le raisonnement fait par la Cour suprême. Dans un procès entre Henry Devillez et Seillères de Metz, les débats judiciaires avaient révélé l'existence d'une convention par laquelle Devillez cédait à Seillères tous les immeubles qu'il possédait en France, à charge de payer ses dettes. Un jugement de Sedan et un arrêt de la Cour royale de Metz avaient ordonné l'exécution de cette convention, dont la date était indiquée au 5 avril 1832. Une contrainte fut signifiée à Seillères, réclamant les droits simples et en sus sur la mutation secrète d'immeubles. Celui-ci fit opposition à la contrainte, objectant que l'Administration n'avait pas fait la preuve légale de la mutation, et qu'en tous cas, le délai pour le paiement du droit d'enregistrement ne devait, selon l'article 4 de la loi du 27 ventôse an IX, puisqu'il n'y avait pas d'écrit, courir que du jour de la prise de possession de fait des biens vendus, prise de possession dont la régie ne justifiait point dans l'espèce. Le tribunal de Metz annula l'opposition, déclarant que « dans l'économie des lois du 22 frimaire an VII et du 27 ventôse an IX, les mots propriété et possession sont synonymes », que la possession est réputée avoir commencé du jour où la cession est devenue parfaite par le consentement des parties sur la chose et sur le prix, etc.

Le pourvoi de Seillères fut admis par la Chambre des requêtes, mais rejeté par un arrêt de la Chambre civile du 20 août 1839 (Sirey, 1839, I, 720) ainsi motivé : « Attendu qu'aux termes des articles 4 de la » loi du 27 ventôse an IX, 22 et 38 de la loi du « 22 frimaire an VII, les mutations entre vifs « de propriété d'immeubles doivent, à peine d'un « double droit, être enregistrés dans les trois mois, « lors même que les nouveaux possesseurs préten-

« draient qu'il n'existe pas de conventions écrites
« entre eux et les précédents propriétaires, et qu'aux
« termes de l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII
« la mutation est suffisamment établie contre le nou-
« veau possesseur par des actes constatant sa pro-
« priété ; attendu que le deuxième paragraphe de
« l'article 4 de la loi du 27 ventôse an IX ne déroge
« point à ces règles générales, lorsqu'il déclare qu'à
« défaut d'actes, il y sera suppléé par des déclara-
« tions détaillées et estimatives dans les trois mois
« de l'entrée en possession ; que par cette disposition,
« la loi a voulu que la peine du double droit fût tou-
« jours encourue par quiconque laisse écouler plus de
« trois mois depuis son entrée en possession ; mais
« qu'elle n'a pas entendu dispenser ni de l'enregistre-
« ment dans les trois mois de la mutation, ni de la peine
« du double droit, à défaut d'enregistrement dans le
« délai, le nouveau possesseur dont l'acquisition est
« prouvée par des actes constatant sa propriété, alors
« même que ces actes n'auraient pas été suivis d'un
« fait extérieur de possession ; attendu en effet, que
« si l'entrée en possession peut, à défaut d'actes,
« prouver la mutation de propriété, cette mutation,
« lorsqu'elle est autrement prouvée, entraîne, comme
« conséquence du droit de propriété, le droit à la
« possession en l'absence de faits de possession maté-
« rielle ; attendu, en fait, que le jugement attaqué a
« fait résulter de l'interrogatoire sur faits et articles
« prêté par Sellières le 14 décembre 1832, et des
« divers jugements et arrêts émanés tant du tribunal
« civil et du tribunal de commerce de Sedan que de
« la Cour royale de Metz, la preuve que par conven-
« tions verbales, à la date du mois d'avril 1832, les
« frères Devillez ont fait à Sellières cession de leurs

« biens situés en France, à la charge par lui de les
« libérer des créances dont ils lui avaient fourni la
« désignation, et dont la nature et l'importance furent
« alors formellement précisées ; attendu que ces actes
« sont au nombre de ceux où l'article 12 de la loi du
« 22 frimaire an VII, autorise à rechercher la preuve
« des mutations, et qu'ils peuvent être invoqués
« contre Sellières avec d'autant plus de raison, que
« les faits qu'ils constatent se trouvent conformes aux
« conclusions prises par lui-même, dans les diverses
« instances à l'occasion desquelles ils sont inter-
« venus. »

Sans revenir sur ce qui a été dit, il est difficile de ne pas faire remarquer la confusion et le manque de suite qui caractérisent les « attendus » de cet arrêt que nous avons intentionnellement reproduit en entier. Les considérants de droit semblent régler la difficulté de la *possession* au cas où il y aurait un écrit, un acte ; et lorsqu'on arrive aux considérants de fait, on s'aperçoit qu'il s'agit de conventions verbales, pour lesquelles précisément les principes sont très différents. Le tribunal de Metz n'hésite pas d'avantage à déclarer que, « dans l'économie des lois du 22 frimaire an VII et du 27 ventôse an IX, les mots propriété et possession sont synonymes » et pourtant, nous l'avons démontré, cette assertion est absolument contraire à la vérité historique. Dire qu'il faut mettre le droit fiscal d'accord avec le droit civil actuel est une opinion que l'on peut défendre ; mais il ne peut y avoir doute sur le sens qu'a entendu donner à l'expression « nouveau possesseur » le législateur de l'an IX. Il exigeait avant tout, que la régie établît le fait matériel de l'entrée en jouissance.

D'autres arrêts très nombreux de la Cour de cassa-

tion ont confirmé celui que nous avons cité (1). « At-
« tendu, porte l'arrêt de 1878 (V. en note), que la
« déclaration imposée aux parties par les dispositions
« des articles 22 de la loi du 22 frimaire an VII, 4
« de la loi du 27 ventôse an IX, doit avoir lieu dans
« un délai de trois mois à dater du jour où la mutation
« de propriété a été parfaite ; que, d'après l'article
« 1583 du Code civil, la mutation de propriété a lieu
« par le seul consentement des parties, sans qu'il soit
« besoin d'aucune tradition ; qu'il faut, dès lors, s'at-
« tacher, pour fixer le point de départ du délai, non à
« la prise de possession par l'acquéreur, mais à la
« convention même de vente. »

C'est Demante (Principes de l'enregistrement, 4^e édition, nos 86 et 87) qui nous paraît avoir donné la note juste qui se dégage de la controverse que nous venons d'examiner : « Le système de la jurispru-
« dence, dit-il, est plus simple et plus franc que le
« système défendu par nous ; il est mieux en har-
« monie avec les principes de notre droit civil actuel.
« Mais on peut dire qu'en appliquant d'une manière
« extensive le texte de la loi, il outrepassé les pou-
« voirs de l'interprétation doctrinale ».

Quelque solution qu'on admette sur l'interprétation des mots « nouveau possesseur » dans les lois de frimaire an VII et de ventôse an IX, une seconde question doit être examinée relativement à la possession. Mais ici le mot *possession* ne signifiera plus seulement entrée en jouissance, appréhension matérielle de la chose ; il comprendra, en plus de cet élément de fait, une intention ; ce qu'on appelle en droit

(1) Arrêt du 31 janvier 1855. Sirey, 1855, I, 375 ; arrêt du 14 juillet 1865. Sirey, 1865, I, 362 ; arrêt du 21 janvier 1878. Sirey, 1878, I, 182 et Dalloz, 1878, I, 197, etc.

l'animus domini, la volonté chez celui qui détient la jouissance d'agir comme propriétaire, comme maître. Et alors nous formulerons notre interrogation de la façon suivante : Suffit-il à l'Administration de l'enregistrement d'établir la possession *animo domini*, pour avoir à son profit la présomption légale de mutation ? Ne doit-elle pas, en outre, conformément à l'article 12 de la loi de frimaire an VII, prouver l'inscription au rôle et les paiements faits en vertu de cette inscription ?

Peut-être serait-on tenté de nous opposer le raisonnement que nous faisons dans la controverse précédente ! Les présomptions légales sont de droit étroit ; il n'est pas possible d'ajouter ou de retrancher aux textes qui les établissent. Et comme l'article 12 semble nécessiter la preuve par la régie de l'inscription au rôle et des paiements en vertu de cette inscription, peut-être voudrait-on nous obliger, pour être d'accord avec nous-même, à décider que la possession *animo domini* n'est pas suffisante pour créer la présomption légale de mutation.

Cette argumentation ne saurait prévaloir. Sans doute, il n'est pas permis de compléter les textes établissant des présomptions légales, mais on doit cependant en extraire tout ce qu'ils contiennent ; on doit dégager la volonté du législateur ; c'est bien là, croyons-nous, la véritable définition de la loi : ce que le législateur a voulu faire. Or ici son intention n'est pas douteuse (1). Il a confirmé tacitement la pratique

(1) On aurait pu, pour l'étude de cette question, choisir une méthode d'exposition un peu différente qui aurait été celle-ci : Examiner en premier lieu quels sont les faits qui constituent les présomptions légales de l'article 12 de la loi de frimaire ;

de l'ancien droit. L'ordonnance de 1667, titre 18, article 1^{er}, déclarait que la possession « est la plus grande preuve de la propriété ». Domat s'exprime également ainsi : « La liaison naturelle de la possession « (entendez : possession *animo domini*) à la propriété, fait que les lois présument qu'elles sont jointes en la personne du possesseur, et, jusqu'à ce qu'il soit prouvé qu'il n'est pas le maître, elles veulent que, par le simple effet de sa possession, il soit considéré comme s'il l'était. C'est aussi un autre effet de la possession, que le possesseur est considéré comme étant le maître, quoiqu'il se puisse faire qu'il ne le soit pas » (Domat. Livre III, titre 7, section 1^{re}, n° 13).

La législation actuelle a certainement adopté les mêmes idées. De l'article 12 de la loi de frimaire an VII et de l'article 4 de la loi du 27 ventôse an IX, il ressort clairement que la possession *animo domini* suffit, à elle seule, pour prouver l'existence d'une mutation au profit du nouveau possesseur. A quoi tendent les faits que le législateur érige, dans l'article 12, en présomptions légales? Précisément, à démontrer la possession. Si cette possession est établie directement par d'autres faits, on arrive nécessaire-

indiquer ensuite que les faits en question ne sont autre chose que des faits révélant la possession *animo domini*; généraliser enfin, et à l'aide du raisonnement par induction, conclure qu'*a fortiori*, lorsque la possession est directement prouvée, il y a présomption légale de mutation.

Il nous a semblé préférable de réunir dans ce premier chapitre, tout ce qui concerne la théorie de la possession et tout ce que cette théorie renferme d'intéressant quant aux présomptions légales.

ment à conclure qu'elle doit cependant avoir les mêmes effets, c'est-à-dire faire présumer la mutation. « Il est, en effet, inadmissible, fait observer le *Dictionnaire des Rédacteurs*, que, tandis que la loi « considère l'inscription au rôle et les paiements faits « en vertu de ce rôle comme des présomptions suffisantes pour autoriser la demande des droits, elle « refuse cet effet à la possession. Cette inscription et « ces paiements ne sont, après tout, que des faits révélant la possession, et c'est même pour ce motif « que la loi en fait découler la présomption de propriété. « Si donc, les témoignages indirects de la possession « du nouvel inscrit suffisent, aux yeux de la loi, pour « prouver la mutation qui est présumée s'être effectuée à son profit, à plus forte raison en doit-il être « ainsi, lorsque cette possession est directement établie et ne peut être mise en doute. » (V^o mutation, n^o 140.)

La Cour de cassation a eu plusieurs fois à faire l'application de ces idées. Nous indiquerons notamment une espèce dans laquelle, après l'adjudication d'un immeuble, une personne autre que l'adjudicataire s'était mise en possession, sans qu'il y ait eu déclaration de command. Dans un inventaire fait après le décès d'un sieur Lavalade, le 12 octobre 1844, le gendre du défunt, Fontaine, avait déclaré « que par jugement de l'audience des criées du tribunal de première instance de la Seine, du 18 janvier 1832, une maison, sise commune de Gentilly, saisie sur les époux Verrier, lui avait été adjugée moyennant le prix de 50,000 fr. ; que le sieur Lavalade, premier créancier inscrit sur les époux Verrier, avait reconnu avoir reçu de Fontaine son prix d'adjudication ; mais que cette maison, acquise uniquement pour couvrir d'autant Lavalade de

ses créances sur Verrier, n'avait, en fait, jamais appartenu à Fontaine, mais bien à Lavalade, qui n'avait rien touché de Fontaine, mais opéré compensation du prix avec partie de ses créances ».

Cette déclaration constatait une transmission secrète, puisque Fontaine avait été déclaré adjudicataire. Lors de l'enregistrement de l'inventaire, la régie réclama les droits simples et en sus, la mutation remontant à plus de trois mois. Les héritiers Lavalade firent opposition à la contrainte, objectant qu'il n'existait aucune indice de mutation, puisque Fontaine avait déclaré n'avoir été jamais propriétaire. Subsidiairement, ils prétendirent que la possession *animo domini* par Lavalade n'était pas une présomption légale de mutation. Le tribunal de la Seine annula l'opposition, et son jugement fut confirmé par un arrêt de la Chambre des requêtes (6 mars 1849. Sirey, 1850, I, 144). « Attendu, porte cet arrêt, qu'il est constant, en « fait, qu'après le jugement d'adjudication du 18 janvier 1832, qui rendit Fontaine propriétaire de la « maison dont il s'agit, Lavalade, son beau-père, se « mit en possession de cette maison et en usa comme « de sa propre chose ; attendu, qu'en décidant, dans « ces circonstances, qu'il avait existé une mutation non déclarée de Fontaine à Lavalade, et en « condamnant les parties à payer le double droit « exigé et prescrit par les articles 4, 12, 22, loi du 22 « frimaire an VII, et 4 de celle du 27 ventôse an IX, le « jugement attaqué, loin d'avoir violé la loi, en a fait « un juste application. »

Nous n'insisterons pas, la jurisprudence et les auteurs étant d'accord sur le point que nous exami-

nons (1). Nous ferons seulement une réserve en terminant. C'est que la présomption de mutation résultant de la possession *animo domini* s'efface devant la preuve contraire, lorsque le nouveau possesseur, par exemple, démontre la précarité de sa possession. Ainsi en est-il, d'ailleurs, des présomptions légales expressément prévues par l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII. Nous verrons, en effet, que ces présomptions légales ne sont que des présomptions *juris tantum*.

(1) Voir la théorie de la propriété apparente. Maguero. V^o Mutation secrète d'immeubles. Troisième fascicule, page 97.

CHAPITRE II.

PREMIÈRE CATÉGORIE DE FAITS CONSTITUANT, AUX
TERMES DE L'ARTICLE 12 DE LA LOI DU 22 FRIMAIRE
AN VII, LA PRÉSUMPTION LÉGALE DE MUTATION SECRÈTE.

Ces faits, que l'Administration doit établir pour pouvoir invoquer la présomption légale de mutation, sont, d'après l'opinion que nous avons admise dans le chapitre précédent, au nombre de trois : la possession, l'inscription au rôle de la contribution foncière et les paiements faits en vertu de cette inscription.

Nous ne parlerons pas davantage de la possession, considérée comme indifférente par une jurisprudence qui semble bien définitive. Rappelons seulement que par possession, il faut entendre ici l'appréhension matérielle, la jouissance de fait ; car, si la régie pouvait prouver directement la possession *animo domini* il serait superflu pour elle de s'occuper de l'inscription au rôle et des paiements. La présomption légale existerait en sa faveur, indépendamment des deux autres conditions.

Laissant donc de côté la possession, nous consacrerons un paragraphe à chacun des autres faits mentionnés par l'article 12 de la loi de frimaire.

§ 1^{er}

Inscription au rôle de la contribution foncière.

En quoi consiste ce premier indice de la mutation ? En une mention ou inscription sur les matrices cadastrales. C'est la loi du 3 frimaire an VII qui a réglé le mode d'inscription. L'article 36 porté : « La note de chaque mutation de propriété sera inscrite au livre des mutations, à la diligence des parties intéressées ; elle contiendra la désignation précise de la propriété ou des propriétés qui en seront l'objet, et il y sera dit à quel titre la mutation se sera opérée ». On remarquera qu'il n'est pas obligatoire pour les parties intéressées, c'est-à-dire pour l'ancien et le nouveau propriétaires, de produire l'acte qui justifie la mutation. Mais alors, la signature des déclarants et celle du percepteur sont nécessaires. Promulguée quelques jours après la loi du 3 frimaire an VII, la loi de l'enregistrement se trouve en parfaite harmonie avec sa devancière. Puisque les propriétaires, en effet, n'étaient pas obligés, pour leur inscription au rôle, de produire un acte de mutation, il était tout naturel que le législateur permît, quand même, d'atteindre ces mutations, constatées ou non par acte, précisément au vu de l'inscription sur les matrices cadastrales.

Bien que l'inscription au rôle ait été entourée de garanties multiples (signature des parties, si elles ne produisent pas d'acte ; signature du percepteur ; certificat du maire, quand les parties ne savent pas signer... etc.), il arriva cependant que des particuliers furent victimes d'inscriptions irrégulières. Il arriva surtout, qu'au lieu de la déclaration des deux inté-

ressés, on eut seulement celle de l'ancien propriétaire, qui n'avait garde de manquer à une formalité le dispensant désormais de l'impôt, tandis que le nouveau propriétaire ne se préoccupait pas d'obéir à la loi. C'est ce que constate une circulaire du 14 avril 1829 adressée par le ministre des finances aux préfets.

« Aux termes de la loi du 3 frimaire an VII, dit ce document, il ne peut être effectué de changements au rôle de la contribution foncière qu'autant que les parties intéressées font connaître à quel titre doit s'opérer la mutation de propriété. Cette règle est fort peu observée. On se contente généralement, pour faire des changements au rôle, des déclarations des propriétaires. Cet état de choses ne peut subsister plus longtemps, d'abord parce qu'il est contraire aux dispositions de la loi ; ensuite parce que des plaintes graves se sont élevées contre les inconvénients et abus qui en résultent,..... Désormais, il ne devra être fait aux rôles de la contribution foncière d'autres changements que ceux qui seront justifiés par un acte authentique, dont la nature et la date seront relatées, sur la déclaration des propriétaires... Les parties intéressées qui auront à réclamer une mutation seront donc tenues de produire le titre en vertu duquel cette mutation devra avoir lieu au rôle de l'année suivante ».

Mais comme les dispositions de cette circulaire pouvaient nuire au service des mutations, par suite de l'insouciance apportée par les propriétaires à la présentation de leurs titres, le ministre des finances prescrivait diverses recherches à faire par l'Administration des contributions directes dans les bureaux de l'enregistrement.

Il est à peine besoin de faire remarquer que cette circulaire était illégale et vexatoire au premier chef. Elle ne se bornait pas à interpréter la loi du 3 frimaire an VII et à la plier aux besoins de la pratique ; en réalité, elle y ajoutait et même, plus exactement, elle y dérogeait, en ce sens qu'elle exagérait les formalités créées par cette loi...Jusqu'alors, en effet, la mutation verbale d'immeubles était permise et parfaitement légale... et voici qu'une simple circulaire, dans un but fiscal et politique (les inscriptions électorales se déterminaient par le paiement de l'impôt foncier) sans s'appuyer sur aucun texte, décidait que désormais un acte authentique serait nécessaire pour que le nouveau propriétaire pût faire faire la mutation.

Observons, relativement à nos présomptions légales, qu'en obligeant le nouveau propriétaire à se munir d'un acte authentique, on supprimait, par le fait même, la question de mutation secrète. En effet, l'acte authentique passait nécessairement sous les yeux de l'enregistrement. Contrairement à la pratique que suppose l'article 12 de la loi de frimaire, bien loin que ce fût l'Administration des contributions directes qui servît d'aide à l'Administration de l'enregistrement pour rechercher et découvrir les mutations et la fraude, ce fut au contraire les préposés de l'Enregistrement qui furent chargés par la circulaire de 1829 (nos 1 et 2) d'éclairer le service des mutations et de le renseigner pour l'inscription au rôle.

En tous cas, exiger un acte authentique, ou même simplement un acte sous seings privés enregistré, était absolument exorbitant, puisqu'aucune loi n'établissait cette obligation. On imposait des frais aux particuliers et on supprimait purement et simplement, en fait, la mutation verbale. Une nouvelle déci-

sion ministérielle fut transmise aux préfets par une circulaire du 10 juin 1831. Elle s'exprimait ainsi : « Aux
« termes d'une décision ministérielle du 14 avril 1829,
« les déclarations de changements dans les propriétés
« ne devaient être admises et appliquées sur les
« matrices et sur les rôles de la contribution foncière
« qu'autant qu'elles seraient justifiées par des actes
« authentiques ou inscrits sur les registres des rece-
« veurs de l'Enregistrement. Cette mesure dérogeait
« à l'article 36 de la loi du 3 frimaire an VII sur la
« contribution foncière, qui exige seulement que les
« déclarations énoncent à quel titre les mutations se
« sont opérées. Outre les entraves qu'elle apportait
« au service des mutations, et par suite au recouvre-
« ments des contributions, elle avait l'inconvénient
« grave de rendre stériles les recherches qui pouvaient
« être faites par les préposés de l'Enregistrement dans
« les états des mutations et les rôles des contributions
« pour la découverte des transmissions d'immeubles
« soustraites à la formalité, et de paralyser ainsi
« dans son principe une disposition importante de
« l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII ».

En conséquence, le ministre des finances prescrivait de revenir à l'application stricte de la loi du 3 frimaire et décidait que dorénavant les mutations foncières seraient, conformément à cette loi, recueillies sur les déclarations des parties intéressées, qui feraient connaître à quel titre la mutation aurait eu lieu, sans être obligées de produire l'acte qui la justifierait.

L'article 12 reprenait ainsi tout son intérêt, et l'Administration pouvait à nouveau découvrir des mutations secrètes, en consultant le rôle de la contribution foncière.

A l'heure actuelle, on applique encore la circulaire

du 10 juin 1831, qui a été complétée par une autre décision ministérielle du 26 février 1841. Cette dernière établit que, pour toute mutation foncière, l'inscription aura lieu sur la déclaration de l'ancien ou du nouveau possesseur, si l'acte translatif de propriété est représenté ; à défaut de représentation de l'acte, l'inscription ne sera faite que sur la déclaration de l'ancien et du nouveau possesseur ; enfin, aucune inscription d'office ne doit plus être faite sur le livre-journal, « les mutations de propriété opérées sans déclaration préalable des parties intéressées pouvant exposer des contribuables à être imposés pour des biens qui ne leur appartiennent pas et à être poursuivis injustement ».

Voilà pour l'inscription en elle-même. Il resterait à indiquer comment la régie, pour jouir de la présomption légale de l'article 12, doit administrer la preuve de cette mention sur les matrices cadastrales. Mais l'inscription n'ayant aucun intérêt, comme nous le verrons, si elle n'est pas accompagnée du paiement de l'impôt, il est préférable de renvoyer cette question après l'étude de ce second élément de la présomption.

§ II

Payements faits par le nouveau possesseur, en vertu de son inscription au rôle de la contribution foncière.

« La mutation sera suffisamment établie, dit l'article 12, contre le nouveau possesseur, soit par l'inscription de son nom au rôle de la contribution foncière et des paiements par lui faits d'après ce rôle, soit par... etc.... » L'inscription à elle seule n'est pas

suffisante pour que l'Administration puisse s'en prévaloir à titre de présomption légale. Il faut aussi des paiements faits d'après le rôle... Pourquoi le législateur a-t-il exigé la réunion des deux circonstances? C'est parce que l'inscription peut être irrégulière, et si elle n'est pas suivie de paiements, il serait téméraire et parfois inexact de conclure à l'existence d'une mutation. Au contraire, corroborée par des paiements, elle acquiert une portée tout autre, et la présomption de mutation devient difficile à répudier. L'inscription, en effet, peut être inexacte, mais il serait bien invraisemblable que celui qui ne possède pas consente à payer un impôt qu'il ne doit pas.

Réciproquement, le paiement de la contribution ne suffit pas ; il faut l'inscription — et cela est naturel ; — sans doute, en général, si l'on acquitte l'impôt, c'est bien parce que l'on est vraiment propriétaire. Mais le contribuable ne peut être au courant des détails et des difficultés des lois fiscales. Peut-être croit-il être imposé sur telle valeur, et, en fait, c'est pour telle autre que les droits lui sont réclamés.

Au contraire, quand l'inscription et les paiements se rencontrent pour un nouveau possesseur, il y a très grande probabilité, presque certitude, que la mention sur les matrices cadastrales se trouve exacte et conforme à la réalité. Ces deux circonstances, qui, isolées, pourraient être insuffisantes, acquièrent une grande force probante, par le fait même qu'elles sont réunies. Elles se fortifient et se complètent l'une l'autre. Il a toujours été admis que l'inscription devait être accompagnée de paiements et que par elle-même elle était insuffisante. Mais la régie a tenté parfois d'opposer la présomption légale de mutation, lors même qu'elle ne pouvait établir que le paiement de la

contribution foncière et non l'inscription au rôle. Elle s'appuyait principalement sur le motif que nous avons donné plus haut pour justifier l'importance de la condition des paiements. L'inscription, disait-elle, peut être inexacte, mais non les paiements, puisque le contribuable n'acquittera jamais un impôt s'il ne le doit pas, c'est-à-dire s'il n'est pas réellement propriétaire. A cela, il est facile de répondre d'abord, en fait, que l'on peut avoir payé par erreur ; ensuite et surtout, en droit, que le texte de l'article 12 ne laisse place à aucun doute et que, puisqu'il établit une présomption légale, il doit être pris à la lettre et interprété *stricto sensu*.

La jurisprudence n'a jamais hésité sur cette question et à plusieurs reprises la Cour suprême a débouté l'Administration qui n'apportait que la preuve du paiement de l'impôt foncier et non celle de l'inscription.

Un arrêt du 31 janvier 1833 (Sirey 1833, 1, 660) est particulièrement net : « Attendu que deux conditions
« sont exigées cumulativement par l'article 12 de la
« loi du 22 frimaire an VII, pour établir la présomp-
« tion légale de mutation au profit d'un nouveau
« possesseur : l'inscription de son nom au rôle de la
« contribution foncière, et les paiements faits par lui
« d'après ce rôle ; que si l'une de ces conditions man-
« que, la présomption de l'article 12 ne peut être jus-
« tement appliquée ; etc... (1).

(1) Dans le même sens : Cass. 29 novembre 1823, J. E, 7656. — 29 juillet 1830 ; Sirey, 1830, 1, 372. — 4 mars 1839. J. E. 12263, etc. — M. Maguéro (V^o Mutation secrète d'immeubles. 3^e fascicule. p. 114) cite encore un jugement rendu récemment par le tribunal de Tarbes et déboutant l'Administration (10 août 1887). « Attendu, quant au paiement des impositions par les époux

Il faut donc tout à la fois inscription au rôle et paiement de l'impôt. Suffit-il d'un seul paiement ? Quelques auteurs l'admettent (Demante, dans ses deux premières éditions) et ils font valoir à l'appui de leur thèse que dans certaines circonstances, un seul paiement a une force probante telle que la mutation n'est pas douteuse. Ainsi en est-il, quand le paiement a été fait en connaissance de cause, et comme un aveu de l'exactitude de la nouvelle inscription au rôle... Cette opinion ne saurait être admise ; elle va contre le texte de la loi qui dit « des paiements », et rien ne démontre d'ailleurs que le pluriel n'ait pas été employé à dessein par le législateur. Au contraire, il est naturel qu'avant d'ériger des faits en présomptions légales, le législateur prenne toutes les garanties et les exagère même, de façon à ce qu'il ne reste pas place pour l'erreur. Au surplus, ce serait encore le cas de renouveler l'argument que nous avons apporté dans la question précédente, le texte de la loi doit être pris à la lettre, et l'interprète n'a pas le droit d'être moins exigeant que le législateur. On peut même faire remarquer, qu'au point de vue pratique, notre système ne laisse pas réellement la porte ouverte à la fraude. Les présomptions de fait peuvent être opposées par la régie, et rien n'empêchera le juge, quand un seul paiement lui paraîtra entouré de circonstances suffisamment probantes, d'approuver la perception des droits de mutation... Mais quant à la présomption légale, celle que le juge ne peut méconnaître, elle

Vincens, que c'est là un fait sans signification et sans portée, étant donné, *contrairement à la condition visée pourtant dans l'article 12 de la loi de frimaire*, que lesdits époux ne sont pas inscrits au rôle de la contribution foncière, etc. »

résulte seulement de plusieurs paiements. « La loi, « dit M. Naquet, parle des paiements, d'où il semblerait résulter que plusieurs paiements doivent « avoir été effectués ; mais ce n'est point ainsi qu'on « interprète généralement le texte. On estime qu'un « seul paiement suffit. J'ai quelque peine à violenter « ainsi la lettre de la loi et je crois plus juridique « d'exiger au moins deux paiements. On s'explique « d'ailleurs la nécessité de plusieurs paiements, par « ce motif que la présomption légale a plus de force, « dans ce cas, que dans le cas où il y en a un seul. « (Principes de l'enregistrement, tome I, n° 184 (1) ».

Si l'on doit exiger simultanément l'inscription au rôle et des paiements en vertu de ce rôle, on doit aussi se contenter de ces deux seuls faits, pour donner à la régie le privilège de la présomption légale. En d'autres termes, les conditions ci-dessus sont nécessaires et suffisantes ; et notamment, il est indifférent que l'Administration indique ou n'indique pas quel était l'ancien propriétaire. A l'égard du nouveau possesseur la mutation est suffisamment établie et l'Enregistrement est dispensé de toute autre démonstration.

La preuve de l'inscription au rôle de la contribution foncière se fait ordinairement au moyen d'un certificat délivré par le maire de la commune, et celle des paiements par un certificat du percepteur. Au vu de ces certificats, et toujours s'il n'y a pas preuve contraire, le juge doit donner gain de cause à la régie réclamant les droits de mutation. Notons d'ailleurs que le contribuable poursuivi aurait parfaitement le

(1) Voir dans le même sens M. Maguéro. Troisième fascicule, p. 114.

droit d'établir que les paiements n'ont pas été faits par lui en connaissance de cause, qu'il y a erreur sur la personne par suite d'inexactitude dans l'orthographe de son nom, et d'une façon générale qu'il y a erreur matérielle dans les faits mêmes d'inscription et de paiements que l'Administration apporte comme preuve...

Ceci nous amène à distinguer l'inscription inexacte de l'inscription irrégulière. La première est celle qui a été faite par erreur ; elle suppose qu'il n'y a pas réellement eu mutation au profit du nouvel inscrit. Il va de soi et sans qu'il soit nécessaire d'insister, que si l'erreur est établie, la base du droit de mutation, c'est-à-dire la mutation elle-même, faisant défaut, la présomption légale disparaît également. C'est ce qu'a décidé la chambre civile de la Cour de cassation dans une espèce où il avait été démontré que l'inscription au rôle et les paiements par un prétendu nouveau possesseur n'étaient que la conséquence d'une erreur. « Attendu que l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII, en disant « que la mutation d'un immeuble « sera suffisamment établie, pour la demande du droit « et la poursuite du paiement contre le nouveau « possesseur, par l'inscription de son nom au rôle « de la contribution foncière et des paiements par « lui faits d'après ce rôle... », n'a entendu créer « qu'une présomption qui peut cesser s'il est justifié « que l'inscription et les paiements desquels il la fait « résulter sont dus à une erreur ; attendu, dans « l'espèce, qu'en décidant d'après les faits, actes et « circonstances de la cause, qu'il n'y a point eu « mutation au profit de la demoiselle Pauline Granry « et en annulant, par voie de conséquence, et déclarant mal fondées les poursuites de l'Administration,

« le tribunal de Dinan a justement apprécié ces faits, « actes et circonstances » (Arrêt du 7 avril 1840. Sirey, 1840, 1, 174) (1).

En cas d'inscription irrégulière, la question de savoir si la présomption légale conserve sa force probante est plus délicate. Les auteurs sont divisés. On entend par inscription irrégulière, celle qui ne touche pas au fond même des choses ; elle suppose une mutation, mais c'est une inscription viciée dans sa forme ou dans son origine. Par exemple, elle n'a pas été faite conformément aux prescriptions de la loi spéciale qui l'a établie et règlementée. Ainsi étaient certainement irrégulières les inscriptions d'office dont nous avons eu l'occasion de parler et qui ont été effectuées, pendant un certain temps, en vertu de la circulaire illégale du 14 avril 1829. Ces inscriptions doivent-elles être rejetées comme preuves, lorsque la régie les apporte à l'appui d'une demande de droits de mutation ?

La Cour de cassation s'est constamment prononcée dans le sens de la négative. Elle a respecté la lettre même de l'article 12 de la loi de frimaire, qui demande inscription et paiements mais n'exige pas que l'inscription ait été faite conformément à la loi du 3 frimaire an VII. Sa doctrine, sur ce point, n'a jamais varié et a été affirmée à maintes reprises, dans des termes presque identiques : « Attendu, porte un arrêt « du 20 juillet 1829, que le jugement attaqué déclare « que, soit l'inscription du nom de Jacques Decorde « aux rôles de la contribution foncière pendant dix

(1) V. dans le même sens un jugement du tribunal de Castres, du 27 juillet 1864 ; Rep. pér. 1979-5.

« années et plus, antérieurement au décès dudit
« Decorde, soit le paiement de la dite contribution,
« pendant ledit intervalle, par ledit Jacques Decorde
« ou en son nom, sont reconnus, et qu'ils justifient
« l'application de l'article 12 de la loi du 22 frimaire
« an VII ; attendu que cette disposition est formelle et
« tout-à fait indépendante des dispositions de la loi du
« 3 frimaire, même année » (1).

La doctrine de la Cour suprême n'est pas à l'abri de la critique. Sans doute l'argument sur lequel elle s'appuie est irréfutable en tant que raisonnement ; il est certain que les textes concernant les présomptions légales, étant de droit étroit, doivent être pris à la lettre. Mais n'est-ce pas exagérer cette idée juste que de se contenter d'une inscription irrégulière ? Quand le législateur a fait de l'inscription au rôle une des conditions de la présomption de l'article 12, n'est-ce pas une inscription régulière qu'il a dû prévoir ? Il semble étrange d'admettre qu'en exigeant la preuve de l'accomplissement d'une formalité dont les conditions sont tracées par la loi, le législateur ait entendu parler de cette formalité irrégulièrement accomplie. Contrairement aux affirmations des arrêts précités, la disposition de l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII n'est pas indépendante des lois qui réglementent l'inscription au rôle de la contribution foncière. Ces lois peuvent se modifier, adopter un autre mode d'inscription, ne plus exiger la signature

(1) V. dans le même sens un arrêt de Cass. du 7 novembre 1832 (Sirey, 1832, 1, 809) ; un jugement de Metz, du 6 mars 1838 (J. E. 12.002) ; un jugement de Nantes du 20 mars 1845 (J. .E. n° 13773-5)..., etc...

des parties...etc... mais la règle de l'article 12 ne sera jamais véritablement appliquée que si la régie fournit la preuve d'une inscription faite conformément à la loi alors en vigueur.

De tout ceci, il résulte que, bien loin d'interpréter *stricto sensu* le texte de l'article 12, comme elle prétend le faire, la Cour de cassation, en réalité, diminue les garanties du contribuable et favorise l'Administration de l'enregistrement, à laquelle elle accorde le privilège de la présomption légale, sans l'obliger à satisfaire à toutes les exigences de la loi. Inscription au rôle, en effet, ne peut que signifier « inscription faite conformément aux lois organiques de la contribution foncière. »

Au surplus, ce qui a décidé sur ce point les tribunaux, ce sont les avantages pratiques du système que nous combattons. Il semble à la Cour suprême que le vœu de l'article 12 est rempli, si, malgré une inscription irrégulière, la mutation est prouvée au fond. Tandis qu'il nous paraît nécessaire d'exiger, en outre, que la preuve soit « légalement » faite.

La régie, qui demande le droit de mutation, même lorsque l'inscription est irrégulière, paraît avoir elle-même hésité sur la légalité de réclamations faites dans ces conditions. Dans une instruction ayant pour but de supprimer la communication à l'Enregistrement des feuilles de mutation au rôle de la contribution foncière, elle indique que cette communication est inutile, les mutations résultant pour la plupart de titres régulièrement enregistrés, et elle ajoute : « quant
« aux mutations très peu nombreuses qui sont opérées
« sans justification de titre enregistré, les feuilles qui
« les constatent, étant le plus souvent dépourvues des
« signatures de l'acquéreur ou du vendeur, ne pré-

« sentent pas un caractère de certitude suffisant pour
« justifier la demande du droit d'enregistrement »
(Instruction générale, n° 2501, 3). C'est précisément
au vu de ces feuilles de mutation *dépourvues de cer-*
titude qu'est faite l'inscription au rôle, que nous qua-
lifions d'irrégulière.

CHAPITRE III

DEUXIÈME CATÉGORIE DE FAITS CONSTITUANT, AUX TERMES
DE L'ARTICLE 12 DE LA LOI DU 22 FRIMAIRE AN VII,
LA PRÉSUMPTION LÉGALE DE MUTATION SECRÈTE.

« La mutation... sera suffisamment établie, pour la demande du droit d'enregistrement et la poursuite du paiement contre le nouveau possesseur, soit par l'inscription, soit par des baux par lui passés, ou enfin par des transactions ou autres actes constatant sa propriété ou son usufruit. » Après l'inscription au rôle et les paiements de l'impôt foncier, l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII met au nombre des présomptions légales de mutation les « baux, transactions, ou autres actes constatant la propriété ou l'usufruit ». Les termes mêmes employés ici par le législateur indiquent très nettement qu'il s'agit d'une disposition simplement énonciative et non limitative.

La rédaction de l'article 12 est d'ailleurs défectueuse. Le législateur aurait dû commencer par poser le principe : tout acte prouvant que la propriété ou l'usufruit d'un immeuble appartient à une personne, prouve, par le fait même, une mutation, si cette personne est un *nouveau possesseur*, — et ensuite donner comme exemple d'actes de ce genre les baux, les transactions, etc. C'est l'inverse qu'il a fait, indiquant d'abord

des cas particuliers et terminant par la règle générale. La pensée n'est pas douteuse cependant, et les baux et transactions ne sont cités qu'à titre d'exemple. Il ne nous sera donc plus permis d'invoquer aussi fréquemment qu'au chapitre précédent la nécessité de l'interprétation *stricto sensu*, puisqu'en faisant une simple énonciation, le législateur a lui-même donné au juge un grand pouvoir d'appréciation.

La même réserve que nous avons faite, sur les mots « nouveau possesseur » quant à la première catégorie de présomptions légales, s'impose aussi quant à la seconde. La Cour de cassation n'exige, pas plus dans un cas que dans l'autre, la preuve par la régie du fait matériel de la possession. Les mêmes raisons existent ici pour nous faire rejeter ce système, car les mots « nouveau possesseur » portent sur les deux genres de présomptions. A remarquer au surplus que, dans la plupart des cas, la question de possession ne se posera même pas, puisqu'il s'agit « d'actes » prouvant la propriété, et nous avons vu que si la mutation est établie par un acte, la possession est indifférente pour l'exigibilité des droits de transmission. La controverse n'a d'intérêt qu'autant qu'on interprète largement le mot « actes » qui se trouve dans l'article 12 *in fine*. Nous allons bientôt nous expliquer sur le véritable sens de cette expression.

Mais auparavant, il est nécessaire de faire une courte observation, qui s'applique d'ailleurs aux deux sortes de présomptions légales créées par l'article 12. Qu'on admette la doctrine de la jurisprudence ou celle que nous avons proposée en faisant la théorie de la possession, il faut, dans tous les cas, obliger la régie, non-seulement à démontrer l'inscription et les paiements ou les autres actes faisant présumer la propriété, mais

encore à prouver qu'il s'agit d'un *nouveau* possesseur. — *Nouveau*, c'est-à-dire possédant *ex nova causa*, en vertu de la transmission d'un précédent possesseur. — « *Nouveau possesseur*, fait remarquer M. G. Demante, ne signifie pas possesseur récent, mais possesseur en vertu d'une transmission « qui n'a pas subi l'impôt » (Principes de l'enregistrement, t. I, n° 92).

Cette remarque faite, comment interpréter la dernière phrase de l'article 12 de la loi de frimaire? Les mots « tous actes » sont des plus compréhensifs; ils paraissent bien englober tous les actes qui peuvent entraîner la conviction du juge sur la qualité de propriétaire attribuée au prétendu possesseur. « Attendu, « dit un arrêt de la Cour de cassation en date du 10 « février 1875, qu'aux termes de l'article 12 de la loi « du 22 frimaire an VII la preuve d'une transmission « secrète de propriété immobilière peut être faite, pour « la perception des droits d'enregistrement, par tout « acte de nature à constater la mutation; qu'une « telle disposition étant purement énonciative, les « juges peuvent admettre la preuve de la mutation « secrète, quelle que soit la nature de l'acte qui la « fournit... » (Sirey, 1875, I, 231) (1). Nous croyons d'ailleurs que par le mot acte, la loi entend un écrit, *instrumentum*. La régie n'est donc pas admise à déferer le serment; mais tout écrit peut être opposé par elle, s'il est suffisamment probant. Ainsi, l'aveu écrit rentre incontestablement dans les « actes » auxquels fait allusion l'article 12 de la loi de frimaire et qui

(1) V. encore Cass. 18 janvier 1897; Pandectes françaises, 1897, VI, 31.

rendent exigible le droit de mutation. Il est même, comme le fait remarquer un arrêt de la Cour de cassation du 29 décembre 1857 (1), une des preuves les plus décisives, s'il émane d'une des parties au profit desquelles la mutation secrète a eu lieu.

La location verbale peut également servir de mode de preuve à l'Administration ; elle est certainement au nombre des *actes* de l'article 12 ; contrairement, en effet, à ce que son nom semble indiquer, elle comporte un écrit. Le receveur de l'Enregistrement fait signer par le propriétaire qui vient lui faire connaître ses baux et acquitter l'impôt une déclaration régulière, qui est un véritable aveu extrajudiciaire écrit. Bien entendu, le signataire de cette déclaration a le droit de prouver que ce n'est pas à titre de propriétaire, mais comme mandataire ou gérant d'affaires qu'il a agi.

Ainsi donc, en principe, la transmission sera suffisamment établie, au point de vue fiscal, par des actes et des *déclarations écrites* constatant la propriété ou l'usufruit d'un nouveau possesseur. Il n'entre pas dans notre cadre d'examiner quels actes, en particulier, peuvent être invoqués par la régie ; nous n'avons pas davantage à rechercher si tel ou tel écrit est ou n'est pas suffisamment probant. C'est là une question de fait, à résoudre souverainement par le juge, pour chaque espèce. Dans toutes ces hypothèses, où ce sont les circonstances particulières de la cause qui déterminent le magistrat, les textes lui laissant toute latitude, il est impossible de faire de la doctrine. On ne

(1) Répertoire périodique, 982.

peut que renvoyer aux ouvrages pratiques d'enregistrement (1).

Nous nous bornerons à faire observer qu'en définitive, la situation de l'Administration est particulièrement favorable, lorsqu'ils s'agit d'administrer la preuve d'une mutation secrète. Trois hypothèses se présentent :

1° Un nouveau possesseur est inscrit au rôle de la contribution foncière et a fait des paiements en vertu de son inscription : la présomption légale de transmission est acquise à la régie.

2° Certains actes viennent à la connaissance des préposés de l'Enregistrement, établissant la propriété ou l'usufruit d'un nouveau possesseur : même solution...

3° Enfin, et c'est là ce qu'il faut bien remarquer, si chacune de ces circonstances n'est pas pleinement démontrée, si, par exemple, l'inscription au rôle existe sans que des paiements aient été effectués, le fisc voit alors ses présomptions légales incomplètes, pour ainsi dire, garder néanmoins une certaine valeur comme présomptions simples, de même qu'un acte notarié, irrégulier en la forme, peut valoir quand même comme acte sous seings privés. Tel écrit ne sera pas suffisamment probant ; mais une autre circonstance, comme l'inscription au rôle, venant le corroborer, le juge, dans la plénitude de son droit d'appréciation, pourra trouver dans ce rapprochement la preuve de la transmission.

En d'autres termes, dans une étude théorique, nous

(1) V. notamment Maguéro. Troisième fascicule. V° Mutation secrète d'immeubles, n^{os} 83 et suiv.

sommes obligés d'étudier séparément les présomptions légales de la première catégorie (inscription au rôle et paiements), les présomptions légales de la seconde (actes démontrant propriété ou usufruit), et les présomptions de fait (toutes circonstances établissant la mutation). En pratique, toutes ces présomptions se combinent et l'Administration, sans avoir entièrement prouvé l'existence des faits constitutifs des présomptions légales de l'article 12, peut souvent, par le simple rapprochement d'un ensemble de circonstances, entraîner la conviction du magistrat et obtenir le droit de transmission.

Il faut d'ailleurs toujours faire une réserve importante que nous avons déjà eu l'occasion d'indiquer. Au cas de présomption légale nettement caractérisée, le juge n'est plus maître de sa décision. La régie a-t-elle administré la preuve de l'inscription au rôle d'un nouveau possesseur et de paiements par lui faits en vertu de ce rôle, elle est dispensée de toute autre preuve et le tribunal est *obligé* de lui donner gain de cause. Son jugement serait cassé par la Cour suprême, s'il ne se croyait pas tenu par les termes mêmes de l'article 12. Au contraire, au cas de présomptions simples, nous sommes en présence d'une pure question de fait, que le magistrat seul peut résoudre. La Cour de cassation n'a pas le droit d'intervenir pour apprécier la force probante des circonstances particulières qui ont déterminé sa décision.

CHAPITRE IV

QUESTIONS CONCERNANT LES DEUX CATÉGORIES DE PRÉ- SOMPTIONS LÉGALES DE L'ARTICLE 12 DE LA LA LOI DU 22 FRIMAIRE AN VII.

I° DE LA PREUVE CONTRAIRE.

II° INTÉRÊT PRATIQUE DE CES PRÉSUMPTIONS LÉGALES.

III° NATURE DE LA MUTATION PRÉSUMÉE.

§ I

Les présomptions légales de l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII sont-elles des présomptions *juris* et *de jure*, ou des présomptions *juris tantum* ? C'est une question qui, en l'absence de textes spéciaux, doit être tranchée à l'aide du droit commun, indiqué en l'article 1352 du Code civil. Ce texte, que nous avons longuement commenté (1), porte : « Nulle preuve
« n'est admise contre la présomption de la loi, lorsque,
« sur le fondement de cette présomption, elle annule
« certains actes ou dénie l'action en justice... etc.... »

Les présomptions de l'article 12 n'étant pas de celles sur le fondement desquelles la loi annule certains actes ou dénie l'action en justice, sont, par le fait même, des présomptions *juris tantum* ; c'est-à-dire que la

(1) Voir ci-dessus, pages 34 et suiv.

preuve contraire est admise. Dalloz indique parfaitement la portée de la loi et les mobiles qui ont inspiré le législateur. « La présomption, dit-il, attachée aux « diverses circonstances qu'énumère l'article 12 de la « loi du 22 frimaire an VII, n'est pas une preuve « irréfragable. une présomption *juris et de jure*. « Cela est de toute évidence, car ces sortes de présomptions veulent être établies par un texte formel, « et il est très possible que l'on ait payé les contributions, même en son nom propre, que l'on ait « vendu, transigé, conféré hypothèque... etc..., en « vertu d'un tout autre acte qu'un acte de mutation. « Un fermier, par exemple, porté par erreur et à son « insu sur le rôle foncier, aura été chargé, par une « clause expresse de son bail, d'acquitter les contributions, et il aura négligé d'avertir le percepteur « du titre auquel il possède, ou de faire porter, à « l'émargement de la quittance sur le rôle, qu'il ne « paye qu'en sa qualité de fermier : lui sera-t-il « interdit de détruire par des preuves certaines la « présomption qui s'élève contre lui ? Plusieurs « héritiers sont appelés à une succession, un seul est « majeur, un seul jouit pour tous ; il est indiqué « comme seul propriétaire sur le rôle ; il acquitte en « son nom la contribution foncière : est-ce qu'il sera « nécessairement, invinciblement réputé acquéreur, « par acte secret, des portions de ses cohéritiers, de « portions qu'ils ne pouvaient pas lui vendre ? On ne « saurait le penser (1) ».

Sans insister davantage, puisque la théorie contraire n'est soutenue par aucun auteur, concluons

(1) Rép. alph. V^o Enreg., n^o 2201.

que le contribuable auquel l'Administration oppose les présomptions de l'article 12 n'est pas, par le fait même, débiteur des droits envers le Trésor. Il lui reste la ressource de la preuve contraire. La Cour de cassation lui a toujours reconnu la faculté de combattre les présomptions tirées de faits comme la possession, l'inscription au rôle de la contribution foncière et le paiement de l'impôt... S'il était besoin d'appuyer autrement cette doctrine, nous aurions encore l'article 9 de la loi du 20 février 1872 qui s'exprime ainsi : « La mutation de fonds de commerce sera suffisamment établie par l'inscription au rôle, les paiements... etc... sauf preuve contraire ». Ici le législateur a réservé expressément la preuve contraire. Il n'y a que deux manières de tirer argument de cet article. Ou bien il faudrait en déduire, *a contrario*, que la preuve contraire n'est pas admissible pour les présomptions de l'article 12 de la loi de frimaire, puisqu'elle ne le dit pas. Mais ce serait là une interprétation qui irait contre tous les principes de droit que nous venons de mettre en lumière, ce serait annuler purement et simplement le droit commun indiqué en l'article 1352 du Code civil. On sait d'ailleurs qu'il ne faut employer l'argument *a contrario* qu'avec beaucoup de circonspection. Ici, notamment, ne semble-t-il pas plus simple, plus naturel, de voir dans la finale de l'article 9 de la loi du 22 février 1872 une application de la règle générale et non une exception ? L'affirmative est universellement admise, et l'on peut dire que ce n'était guère contestable...

Le contribuable auquel sont opposées les présomptions légales de l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII peut donc faire la preuve contraire.

A-t-il à sa disposition tous les moyens de preuve ? Nous ne le croyons pas, et l'on doit décider que les présomptions de l'article 12 ne peuvent être combattues que par des preuves et non par de simples présomptions. Cela ressort, à notre avis, des expressions mêmes employées par l'article 1352 du Code civil : « Nulle preuve n'est admise contre la présomption légale... etc.... à moins que la loi n'ait réservé la preuve contraire... etc.... » Sans qu'il soit possible de produire sur ce point un raisonnement absolument mathématique, ne résulte-t-il pas de la lettre de cet article que le législateur a entendu donner une force probante toute spéciale aux faits qu'il érige en présomptions légales ? Et ne voit-on pas que cette force probante serait assez insignifiante, assez négligeable, si une simple allégation, une simple présomption pouvait être opposée avec succès. Comme l'écrivait M. Naquet en 1882, « cette opinion est la seule logique ; car les « présomptions légales ont un caractère de probabilité que ne présentent pas les présomptions simples, « Ce n'est, en effet, qu'après la démonstration apparente de la justesse d'une induction, que la loi « l'érige en présomption ; tandis que les autres faits « multiples et variés qui sont produits devant les tribunaux n'ont été soumis à aucun contrôle légal, et « offrent par cela même plus d'incertitude ». Principes de l'enregistrement, tome I, n° 221, édition 1882 (1).

(1) Dans la deuxième édition de son *Traité des droits d'enregistrement* (tome I, p. 282), M. Naquet déclare qu'après un examen plus approfondi, il ne maintient pas le système que nous venons d'exposer et auquel nous nous sommes ralliés.

Sa nouvelle argumentation est loin d'être décisive ; elle repose sur une confusion. « Il serait choquant, dit-il, d'accorder

Quant à la distinction des preuves et des présomptions, intéressante ici, puisque nous ne croyons opposables aux présomptions légales que les preuves proprement dites, l'étude théorique en a déjà été faite au début de ce travail (1). Il ne nous reste plus qu'à indiquer, à titre d'exemples, quelques arrêts et jugements des tribunaux, en prévenant que, sur ce point spécial, comme en général dans toute la matière des mutations secrètes, la jurisprudence ne présente aucune certitude. Nous classerons ces quelques distinctions sous trois chefs distincts :

1^e Lorsque le nouveau possesseur attaqué par l'Administration, au moyen des présomptions légales de l'article 12 de la loi de frimaire, présente un acte authentique, établissant qu'il n'a jamais été propriétaire, c'est une preuve contraire, qui doit être admise. Vainement soutiendrait-on, comme l'a fait d'abord la Cour de cassation (arrêt du 10 août 1808) (2), que le

« à l'Administration le droit de se prévaloir des présomptions de fait pour établir l'existence d'une mutation secrète, « et en même temps, de refuser aux redevables le droit « d'invoquer ces sortes de présomption, pour établir la non-« existence de la mutation. » Il ne s'agit pas, comme semble le dire M. Naquet, de la preuve contraire opposable aux présomptions de fait, mais bien de la preuve contraire opposable aux présomptions légales, invoquées par la régie. Puisque « les « présomptions légales ont un caractère de probabilité que ne « présentent pas les présomptions simples », il est naturel que la preuve contraire à leur opposer soit rendue plus difficile par le législateur.

La doctrine admise aujourd'hui par M. Naquet est celle de la jurisprudence et d'un grand nombre d'auteurs (voir la note de M. Naquet, deuxième édition, tome I, p. 282).

(1) V. ci-dessus, p. 27 et suiv.

(2) M. Naquet, première édition, tome I, p. 244.

bénéfice de la présomption ne peut être enlevé à la régie par un acte authentique, parce que cet acte, valable entre les parties seulement, n'est pas opposable à l'Enregistrement, qui est un tiers. Ce raisonnement est inadmissible. Ainsi que nous avons eu l'occasion de l'expliquer dans notre introduction, l'Administration est bien un tiers, mais un tiers d'un caractère tout spécial, qui a le droit d'interpréter les actes auxquels il n'est pas partie et de s'en servir. Pour faire pendant à ce droit, n'est-il pas juste et logique qu'en retour le contribuable puisse lui opposer les mêmes actes, lorsqu'ils lui sont favorables ?

Revenant, au reste, sur sa première manière de voir, la Cour suprême a décidé, par un arrêt du 18 juin 1823, que la présomption légale d'une mutation de propriété, résultant, suivant l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII, de l'inscription au rôle des contributions foncières et des paiements faits en conséquence, n'exclut pas la preuve contraire, établie par un acte authentique non argué de fraude. « Attendu qu'il
« a été reconnu dans l'espèce que la présomption de
« mutation, résultant contre le feu sieur Puntis et
« contre la dame Lanta de leur inscription successive
« au rôle des contributions de la commune de Saint-
« Lys pour la métairie de Carrely et des paiements
« par eux faits de ces contributions, était détruite par
« l'acte authentique du 1^{er} mars 1813, constatant que
« le sieur Puntis n'avait été que simple régisseur de
« cette métairie à l'époque de ces paiements, et que
« la dame Lanta n'avait jamais cessé d'en être pro-
« priétaire ; acte contre lequel la régie n'a intenté
« aucune allégation de fraude et qui a eu sa pleine
« exécution prouvée par un autre acte authentique du

« 29 août 1818 » (Journal de l'Enregistrement, « n° 7656).

2° On doit décider de même qu'un acte sous seings privés, ayant acquis date certaine, est une preuve opposable aux présomptions légales de l'article 12 de la loi de frimaire. Au point de vue qui nous occupe, on ne voit, en effet, aucun motif de ne pas mettre sur le même pied l'acte authentique et l'acte sous seing privé ayant date certaine.

Mais la présomption légale de mutation ne saurait être détruite par la production d'un acte sous signature privée qui n'aurait acquis date certaine que postérieurement à la réclamation de la régie et longtemps après les faits constituant la présomption : inscription au rôle et paiement de l'impôt foncier. Décider autrement serait encourager la fraude et enlever toute utilité à nos présomptions légales. Le nouveau possesseur, inquiet par la régie pour le paiement des droits de mutation, n'aurait, d'accord avec un tiers, qu'à opposer un acte sous seings privés quelconque, dressé pour les besoins de la cause.

Dans de nombreux arrêts, la Cour de cassation a adopté le système que nous proposons, lequel d'ailleurs n'est guère contestable. « Attendu, dit un arrêt « du 16 octobre 1810, que la production d'actes sous « seings privés constatant l'association de plusieurs « individus pour l'acquisition d'un immeuble, s'ils « n'avaient aucune date certaine avant la vente, est « insuffisante pour établir un droit de copropriété, « lorsque l'immeuble a été acheté par l'un d'eux, en « son nom personnel, et que lui seul a été inscrit « comme propriétaire sur le rôle et a acquitté la con- « tribution foncière. Dès lors, la substitution, sur le « rôle foncier, du nom de ces prétendus associés à

« celui de l'acquéreur, véritable propriétaire, fait
« présumer une mutation au profit de ces derniers,
« mutation qui donne ouverture au droit propor-
« tionnel (1) ».

De même la présomption résultant de l'inscription au rôle et du paiement des impôts par les enfants, au nom du père, n'est pas détruite par un acte sous seings privés portant partage anticipé par le père à ses enfants, si cet acte n'a acquis date certaine qu'après l'inscription (2).

3° Enfin, nous avons vu que la déclaration de locations verbales suffisait pour justifier la réclamation par la régie des droits de mutation. Un ensemble de faits très précis, démontrant la qualité de gérant d'affaires ou de mandant chez le signataire de la déclaration, formerait preuve contraire, lors même que l'Administration aurait produit les certificats constatant l'inscription au rôle du prétendu propriétaire et les paiements faits par lui. Notons qu'une déclaration de locations verbales pourrait parfaitement servir elle-même de preuve contraire, si elle avait été faite avant l'inscription au rôle par une personne donnant le nom du propriétaire et déclarant agir comme mandataire ou gérant. Les présomptions légales de l'article 12 devraient être écartées par le juge, comme détruites et reconnues inexactes.

Il convient, d'ailleurs, de renouveler ici une observation déjà faite et qui est d'une portée très générale,

(1) Teste-Lebeau, V^o Mutation secrète, n^o 65.

(2) Voir dans ce sens un arrêt de la Cour de cassation du 1^{er} décembre 1812, rapporté au Journal de l'Enregistrement, n^o 4397.

c'est que la régie conserve toujours le droit de prouver la fraude de l'écrit qu'on lui oppose, et pour ce faire elle a toutes les ressources que le droit commun met ordinairement à sa disposition.

§ II

Quel est maintenant l'intérêt pratique des présomptions légales de l'article 12 de la loi de frimaire an VII ? Si pareille question peut être posée, c'est seulement depuis la loi du 23 mars 1855. Cette loi a décidé, en effet, que la transcription serait désormais le seul moyen de rendre efficace à l'égard des tiers le fait de la transmission des droits réels immobiliers ou susceptibles d'hypothèques. Ne semble-t-il pas dès lors qu'il n'y ait plus à craindre, en pratique, aucune mutation secrète ? Ne semble-t-il pas que nos présomptions légales aient perdu tout champ d'application et qu'elles soient devenues complètement inutiles ? Ce serait une erreur de le croire. Remarquons, en premier lieu, que dans notre ancien droit la mutation secrète a toujours été considérée par le législateur comme un danger trop réel contre lequel il était nécessaire de se prémunir, et pourtant, à maintes reprises, les édits, véritables précurseurs de la loi du 23 mars 1855, avaient essayé d'imposer la publicité des mutations immobilières. Par l'édit de 1581, Henri III ordonna que « tout contrat contenant vente, transport ou obligation de plus de cinq écus, tout testament, tout décret, fût contrôlé et enregistré sur un registre spécial, faute de quoi on n'acquerrait point de droit de propriété ou d'hypothèque sur les héritages ». Il est vrai que cette

mesure ne fut guère en vigueur que pendant une dizaine d'années.

Même tentative, pour remédier aux inconvénients de la clandestinité des transmissions immobilières, fut faite par un autre édit de juin 1771. Dans le droit intermédiaire, la loi du 11 brumaire an VII décida également que, sans la transcription, la transmission immobilière ne pourrait être opposée aux tiers. Que peut-on conclure de tout cela ? C'est que, dans notre ancien droit, lors même qu'au point de vue civil la transcription était très importante, en fait cependant la mutation secrète continuait à exister, et les particuliers cherchaient à échapper au droit de mutation.

Après de nombreuses discussions, les uns voulant revenir au système de la loi du 11 brumaire an VII, les autres, au contraire, préconisant la clandestinité, les rédacteurs du Code finirent par s'arrêter à la solution suivante : désormais la transcription ne serait plus une formalité nécessaire à l'efficacité des transmissions d'immeubles, et cela même au regard des tiers ; à l'égard de ces derniers, tout comme entre les parties, la vente devenait parfaite et la propriété était transférée par le seul consentement des contractants.

Nous n'avons pas à juger ce système manifestement défectueux. Toujours est-il que, sous le régime du Code civil, les présomptions de l'article 12 de la loi de frimaire étaient extrêmement utiles à l'Administration. Le transfert de propriété pouvant se faire par le simple consentement des parties, la publicité n'ayant plus aucun intérêt, il s'ensuivait que le contribuable cherchait tout naturellement à éviter l'impôt de mutation, résultat auquel il arrivait facilement en ne

présentant aucun acte à l'enregistrement et en ne faisant aucune des déclarations prescrites par l'article 4 de la loi de ventôse an IX. Il est curieux toutefois de signaler que les propriétaires avaient cependant un intérêt tout spécial à déclarer leur propriété et à se faire inscrire au rôle de la contribution foncière ; cet intérêt était l'intérêt électoral, la qualité d'électeur, avant 1848, étant réservée aux propriétaires fonciers. Mais généralement on se contentait de se faire inscrire au rôle, d'acquitter la contribution foncière, sans se préoccuper des droits de mutation. Il y eut même des inscrits au rôle, qui n'avaient qu'une propriété fictive. Des fils se faisaient imposer pour les biens de leur père, supposaient pour cela une donation ou quelque acte analogue, mais sans avoir payé l'impôt de mutation. Une jurisprudence constante, qui mérite toute approbation, décida d'ailleurs que l'article 12 de la loi de frimaire devait être pris à la lettre, et que l'Administration n'avait pas à examiner si la mutation était ou non fictive. Elle produisait les certificats constatant l'inscription au rôle et les paiements faits en vertu de ce rôle, et le magistrat lui donnait gain de cause (1).

Quoi qu'il en soit, malgré l'intérêt électoral, malgré l'intérêt civil, beaucoup de transmissions restaient secrètes. La loi du 23 mars 1855 a certainement eu pour effet de contribuer d'une manière sensible à la publicité des mutations d'immeubles. Comme on l'a dit, « elle a mis en honneur le principe salulaire de la transcription ». Cependant, en fait, l'habitude de la

(1) Voir notamment un jugement du tribunal de Cosne-du 18 juin 1851 (Journal de l'Enregistrement, n° 15349).

mutation secrète persiste, c'est-à-dire que l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII trouve encore un vaste domaine d'application. Les uns ne se préoccupent pas de faire transcrire, espérant ne pas avoir de difficultés avec les tiers, et voulant à tout prix éviter l'impôt de mutation, lors même qu'ils courent des risques au point de vue civil ; d'autres, surtout au cas de rétrocession et de vente à réméré, essayent également d'échapper aux droits de transmission ; d'autres enfin, comme les marchands de domaines, qui achètent pour revendre, se présentent comme mandataires, munis de procurations authentiques, mais se gardent bien de produire l'acte sous seings privés en vertu duquel ils sont réellement devenus propriétaires, et qui est détruit après la revente par eux opérée en qualité de simples mandataires. Cet usage est bien connu de l'Administration ; mais il lui incombe de prouver la mutation, et elle y arrive difficilement.

En pratique, il est donc permis de dire que la mutation secrète subsiste ; c'est un fait que l'on prouverait facilement, ne serait-ce que par un simple renvoi aux nombreuses décisions judiciaires qui ont donné raison aux réclamations de la régie, et cela depuis la loi du 23 mars 1855 (1). Nos présomptions légales conservent donc tout leur intérêt...

(1) Tribunal de Segré, 17 août 1858 ; J. E., 16816 ; — Avalon, 6 avril 1864 ; J. E., 17882 ; — Cass., 10 février 1875 ; Dalloz, J. g., 1875, I, 268 ; — Cass., 16 février 1881 ; Dalloz, J. g., 1881, I, 372. — Jugement du tribunal de Saint-Pierre (île de la Réunion) du 30 décembre 1895. — Arrêt de la *Cour d'appel* de la Réunion du 17 avril 1896. Ces deux dernières décisions sont citées au Recueil des *Pandectes françaises*, année 1897, VI, 38. — On remarquera ici un arrêt de *Cour d'appel*. Tandis qu'aux

§ III

Supposons que la régie ait établi, conformément au vœu de la loi, l'existence d'une mutation secrète. Il est démontré, par l'inscription au rôle et les paiements faits en vertu de cette inscription, que Pierre, l'inscrit actuel, est aujourd'hui propriétaire. Par hypothèse, il ne l'était pas l'année précédente. C'est Paul qui détenait alors, d'après le rôle, l'immeuble pour lequel Pierre acquitte aujourd'hui l'impôt foncier. Aucune preuve contraire n'a été produite par les intéressés. Il y a donc eu transmission, mais quel genre de transmission ? Les tarifs, c'est-à-dire la quotité de l'impôt variant suivant la nature de la mutation, lequel va-t-on appliquer ? le tarif de la vente, celui de la donation ?

Au cas où la régie, comme preuve de la mutation, aura apporté un acte, il arrivera souvent que cet acte résoudra la question. Un partage, par exemple, énonce parmi les biens partagés, un immeuble donné, acheté, etc. L'Administration, en prouvant la mutation secrète au moyen de cette énonciation, la prend à la lettre et réclame les droits conformément à l'indication fournie par l'écrit lui-même. Ainsi en est-il en-

termes de l'article 65 de la loi du 22 frimaire an VII, les jugements rendus en France en matière d'enregistrement sont sans appel et ne peuvent être attaqués que par voie de cassation, l'ordonnance des 19 juillet-9 octobre 1829 porte que ceux qui sont rendus en cette matière dans l'île de la Réunion sont susceptibles d'appel.

core, si l'acte qui constate la transmission tenue jusque là secrète est présenté à l'enregistrement. Aucune difficulté ne peut s'élever ; c'est cet écrit qui servira de base à la perception.

Supposons maintenant que la transmission soit verbale. La régie a démontré seulement la mutation prise comme genre, mais non la mutation prise comme espèce ; comment va t-on fixer le tarif applicable ? Une seule chose est prouvée, c'est qu'il y a lieu à l'impôt de mutation ; quelle règle suivre pour en déterminer le *quantum* ?

L'article 4 de la loi du 27 ventôse an IX répond « qu'à défaut d'actes, il y sera suppléé par des déclarations ». C'est donc une déclaration des intéressés, soit l'ancien et le nouveau possesseurs, qui fera connaître la nature de la mutation. Cette déclaration doit être, en principe, acceptée telle que par l'Administration. Parfois les circonstances de la cause semblent caractériser la mutation, et la régie croit pouvoir présumer qu'il y a vente, donation. Cette présomption sera détruite par une simple déclaration des parties, sauf le contrôle toujours permis à l'Enregistrement, qui a le droit de rechercher la fraude. Une fausse déclaration n'est, en effet, autre chose qu'une fraude, que la régie peut mettre à jour et démontrer par tous les moyens de preuve qui lui appartiennent habituellement.

On peut déclarer qu'une transmission a été faite à titre d'échange, de vente, de licitation... ; on peut déclarer également qu'elle a eu lieu par décès. Mais on s'est demandé si le nouveau possesseur était en droit de prétendre que la mutation secrète s'était effectuée par donation entre vifs ? La raison de douter vient des règles spéciales à la donation. En principe, la loi civile

ne reconnaît pas la validité d'une transmission immobilière entre vifs à titre gratuit, sans l'accomplissement de certaines formes solennelles, notamment la rédaction d'un acte authentique (articles 893 et 931 Code civil). Puisque la donation immobilière verbale ou constatée par acte sous seings privés est nulle, ne devrait-on pas en conclure logiquement que la régie n'a aucun droit à réclamer pour cette sorte de transmission irrégulière et partant sans valeur ?

A notre avis, un tel raisonnement serait spécieux. Dès lors que, aux yeux de la loi fiscale, une mutation secrète quelconque est supposée possible, aussi bien la donation entre vifs que la vente, l'Administration, à laquelle on déclare une donation, peut supposer réalisé tout ce qui est nécessaire à l'existence légale de cette mutation. Lorsqu'elle a établi, au moyen des présomptions légales de l'article 12, le fait matériel de la transmission, son rôle est terminé. Elle n'a plus qu'à accepter la déclaration des parties. Les intéressés déclarent-ils une donation, la régie se borne à percevoir le droit de donation, tenant pour accomplies les formalités nécessaires à l'existence de la libéralité. Le seul but des articles 12 de la loi de frimaire et 4 de la loi de ventôse combinés est précisément de dispenser l'Administration de prouver l'accomplissement de ces formalités.

Au surplus, on pourrait ajouter, qu'au moins dans l'opinion générale, les préposés de l'Enregistrement ne sont pas juges de la validité des actes qu'on leur soumet. Ils perçoivent régulièrement sur un acte nul, suivant sa teneur, tant que la nullité de l'acte n'a pas été prononcée par qui de droit. En requérant la formalité sur un acte nul, la partie manifeste l'intention d'exécuter cet acte ; le receveur de l'Enregistrement,

qui accomplit un service public, ne peut refuser d'obtempérer à la réquisition, et en accomplissant la formalité, il doit y rattacher la perception de l'impôt (1). Dans le cas présent, on peut tenir le même raisonnement ; il n'y a pas d'acte, mais il y a une déclaration et la régie n'a pas à savoir si la donation qu'on lui révèle est nulle ou non ; elle n'a pas à se préoccuper de ce que plus tard cette donation sera peut-être annulée. Elle prouve un fait : la mutation. Ce fait, lui déclare-t-on, s'est produit par donation entre vifs. Il ne lui reste qu'à appliquer le tarif de la donation, sauf contrôle.

S'il fallait un argument de plus pour faire reconnaître au nouveau possesseur le droit de déclarer qu'une mutation secrète a eu lieu par donation, nous la trouverions dans l'article 1340 du Code civil. Ce texte décide « que la confirmation ou ratification ou exécution volontaire d'une donation par les héritiers ou ayants cause du donateur, après son décès, emporte leur renonciation à opposer soit les vices de forme, soit toute

(1) Sur la controverse qui s'est élevée à propos de l'exigibilité ou de la non-exigibilité du droit proportionnel au cas de nullité absolue de l'acte présenté à l'enregistrement, voir Demante (Principes de l'Enregistrement, 4^e édition, n^o 50). Cet auteur a soutenu successivement les deux opinions : il a d'abord admis que la régie ne pouvait réclamer le droit proportionnel (1^{re} édition), puis il a proposé la théorie contraire. « Ce qui m'amène à me rétracter, dit-il, ce n'est pas tel ou tel argument de détail produit dans la discussion, c'est la considération du caractère général de l'impôt de l'enregistrement et de la nature des attributions des préposés » (4^e édition, n^o 50, V). Ce dernier système nous semble le meilleur, et précisément pour la raison que donne Demande. Il a toujours été suivi dans la pratique.

autre exception ». Qu'en conclure, sinon que le législateur lui-même reconnaît, dans certains cas, l'efficacité d'une donation même immobilière, faite sans les formes solennelles prescrites ? La loi civile ratifie le fait matériel de la transmission même par donation irrégulière. N'est-il pas conforme à la logique que la loi fiscale atteigne aussi cette sorte de mutation ?

Il est permis aux intéressés de déclarer qu'il n'y a pas eu mutation de propriété, mais seulement mutation d'usufruit. Cette déclaration, comme toute autre, doit être admise par la régie, qui n'a que son droit habituel : prouver que l'affirmation des parties est mensongère et frauduleuse. D'ailleurs (et il est bon de le faire remarquer en terminant cette étude des mutations secrètes d'immeubles) tout ce que nous avons dit dans ce titre I^{er} s'applique en même temps aux transmissions de propriété et aux transmissions d'usufruit. Les règles sont *absolument* les mêmes, l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII ayant mis ces deux sortes de transmissions sur le même pied : « La mutation d'un immeuble en propriété ou usufruit sera suffisamment établie..., etc... »

TITRE II

Des mutations secrètes de jouissance d'immeubles

C'est l'article 13 de la loi du 22 frimaire an VII qui traite la question de preuve des mutations secrètes de jouissance d'immeubles. De même qu'en matière de mutations de propriété et d'usufruit, le législateur a cru devoir accorder à la régie le privilège de certaines présomptions légales. L'article 13 porte, en effet : « La jouissance à titre de ferme ou de location, ou d'engagement d'un immeuble, sera aussi suffisamment établie, pour la demande et la poursuite du paiement des droits des baux ou engagements non enregistrés, par les actes qui la feront connaître, ou par des paiements de contributions imposées aux fermiers, locataires et détenteurs temporaires ».

Ce texte semble très simple et très facile à interpréter, surtout si l'on a soin de le rapprocher de l'article précédent. L'idée générale, la pensée qui a inspiré le législateur apparaît très clairement. Après avoir soumis les mutations de propriété, d'usufruit et de jouissance d'immeubles à l'impôt proportionnel (art. 4 de la loi du 22 frimaire an VII) il a voulu, aussi bien pour les unes que pour les autres, donner à l'Administration des moyens efficaces pour recouvrer cet im-

pôt, lors même que les contribuables tenteraient de s'y soustraire par la mutation secrète. De là, les articles 12 et 13 de la loi de frimaire, où les mêmes faits sont érigés en présomptions légales : inscription au rôle et paiements, actes démontrant la propriété et l'usufruit, d'une part ; paiements des contributions imposées aux preneurs, et actes établissant la jouissance d'immeubles, d'autre part.

Tel était bien d'ailleurs le système adopté par la jurisprudence et l'Administration, immédiatement après la promulgation de la loi du 22 frimaire (1).

On supposait tout naturellement que la loi avait dû prévoir le cas d'une convention verbale, et celui d'un refus de la part des redevables de produire un bail existant ; il paraissait dès lors conforme à l'intention du législateur, que le fait même de la mutation de jouissance donnât lieu à la perception de l'impôt...

Cette interprétation ne fut plus admise après le vote de la loi du 27 ventôse an IX. Cette loi, qui venait seulement développer les principes posés en l'an VII, ne parle plus, dans son article 4, que des mutations de propriété ou d'usufruit. De ce silence sur les mutations verbales de jouissance d'immeubles, la Cour suprême, abandonnant sa première opinion, conclut qu'elles se trouvaient désormais soustraites à l'impôt. Il faut bien reconnaître que l'argumentation de la jurisprudence était loin d'être décisive. L'article 13 de la loi de frimaire se suffit à lui-même, et il aurait fallu, pour qu'on pût diminuer sa portée, qu'il fût abrogé expressément ou tacitement. D'abrogation expresse il

(1) Arrêt de la Cour de cassation du 12 octobre 1808.

n'en est pas question dans la loi de ventôse. La Cour de cassation prétend qu'il y avait abrogation tacite, la nouvelle loi ne mentionnant plus que les mutations de propriété et d'usufruit. Il est bien invraisemblable cependant que le législateur qui, deux ans auparavant, venait de soumettre à l'impôt proportionnel toutes les mutations de jouissance d'immeubles, ait voulu enlever lui-même à la régie la possibilité de les atteindre. Il est exorbitant, en tous cas, de lui supposer cette intention, quand il ne l'a pas manifestée d'une manière formelle, et quand la discussion, qui eut lieu sur la loi de ventôse, ne porte pas trace d'une innovation aussi importante.

Quoi qu'il en soit, l'Administration fut obligée de se soumettre. Désormais les mutations de jouissance purement verbales échappèrent à l'impôt, et quant aux recherches autorisées par l'article 13 de la loi de frimaire, elles ne furent plus considérées comme concluantes que dans les cas où elles aboutissaient à la preuve d'un acte écrit.

Nos présomptions légales ayant eu longtemps des effets différents, suivant qu'il s'agissait de mutations verbales de jouissance ou de baux écrits, nous consacrerons un chapitre distinct à chacune de ces deux sortes de transmissions. Il est bon toutefois de remarquer dès maintenant que le système adopté par la Cour, après le vote de la loi de ventôse, rendait à peu près illusoire, pour toute mutation de jouissance, écrite ou verbale, la disposition de l'article 13 de la loi de frimaire. Ce n'était pas seulement les locations purement verbales qui échappaient à l'impôt, mais aussi la plupart des baux sous signatures privées.

« Par un euphémisme bien connu des praticiens,
« et parfois entretenu par l'extrême tolérance des tri-

« bunaux, écrit G. Demante, les parties, en cas de
« contestation portant sur un acte sous seing privé,
« n'arguaient jamais que de conventions verbales.
« Dans leurs contestations les plus acharnées sur le
« fond, elles se trouvaient d'accord sur ce point de
« forme ». Et pour prouver, en effet, cette tolérance
de la pratique, Demante cite cette phrase suggestive
lue, dit-il, dans un jugement de la 4^e chambre du
tribunal de la Seine, en l'année 1843 : « L'expert se
fera remettre le texte des conventions verbales (1) ».

La loi du 23 août 1871 vint remettre en pleine vigueur l'article 13 de la loi du 22 frimaire an VII. C'est ce que consiata l'instruction générale n° 2413, § V :
« La disposition nouvelle a pour objet de rendre aux principes de la loi de frimaire et notamment à l'article 13 toute leur efficacité ». Il nous reste à présenter le commentaire de cette loi, combinée avec l'article 13 précité.

(1) Demante, Principes de l'Enregistrement, 4^e édition, n° 98.

CHAPITRE PREMIER

DES MUTATIONS VERBALES DE JOUISSANCE D'IMMEUBLES

L'article 11 de la loi du 23 août 1871 porte : « Lorsqu'il n'existe pas de conventions écrites constatant une mutation de jouissance de biens immeubles, il y est suppléé par des déclarations détaillées et estimatives, dans les trois mois de l'entrée en jouissance ». Ce texte est la reproduction à peu près littérale de l'alinéa final de l'article 4 de la loi du 27 ventôse an IX. Il remet sur le même pied, au point de vue des preuves et présomptions légales, les mutations de propriété, d'usufruit et de jouissance d'immeubles. Puisque la Cour de cassation avait décidé que l'impôt n'était pas exigible pour les locations non constatées par écrit, et cela en argumentant du silence de la loi de ventôse an IX, le législateur a pris le procédé le meilleur pour modifier cette jurisprudence. Il a créé — pour les simples transmissions verbales de jouissance immobilières — une disposition absolument analogue à celle qui existait pour les mutations de propriété et d'usufruit (article 4 de la loi du 27 ventôse an IX). Si l'on admet *a priori* qu'il est bon de conserver, dans nos lois, l'impôt sur les mutations de jouissance, on est amené à constater que le législateur de 1871 a été mieux inspiré que la Cour suprême après l'an IX. Si l'on veut

sincèrement obtenir l'enregistrement des baux, il faut donner au Trésor le droit d'exiger la perception de l'impôt sur les locations verbales. « Il faut faire pour
« les baux, a dit le rapporteur de la loi de 1871, ce
« qui a été fait pour les ventes et les échanges par la
« loi du 27 ventôse an IX, c'est-à-dire rendre exigibles
« les droits sur la location, toutes les fois qu'elle sera
« prouvée, sauf à suppléer à l'acte par une déclaration,
« lorsqu'on prétendra qu'il n'existe pas de conven-
« tions écrites. L'article 13 de la loi du 22 frimaire
« an VII, qui permet de prouver la location par des
« actes et par l'inscription au rôle des contributions,
« reprendra alors toute son efficacité (1) ».

Somme toute, le but de l'article 11 de la loi du 23 août 1871 a été, le rapporteur le dit nettement, de donner à nouveau à la régie la possibilité d'établir l'existence de toute mutation secrète de jouissance, au moyen des deux catégories de faits érigés en présomptions légales par l'article 13 de la loi du 22 frimaire an VII. Ces faits sont : en premier lieu, les actes qui feront connaître la jouissance ou location, et secondement les paiements de contributions imposées aux fermiers, locataires et détenteurs temporaires.

§ I^{er}

Actes constatant la location.

Nous n'avons, sur cette première catégorie de présomptions légales, qu'à reproduire ce que nous avons

1. Garnier, septième édition. Texte de la loi du 23 août 1871, tome I^{er}.

dit, en étudiant les mutations secrètes de propriété et d'usufruit, des actes constatant la propriété et l'usufruit d'un nouveau possesseur. Par *actes*, il faut entendre tout écrit, toute déclaration régulière, signés de la personne à laquelle on veut l'opposer. D'autre part, il nous est impossible d'indiquer *a priori* si tel ou tel acte est suffisamment probant. Cela dépend exclusivement des termes employés par l'écrit et c'est là une pure question d'appréciation, complètement abandonnée à la prudence du juge. Les nombreuses décisions que nous rencontrons dans la jurisprudence ne sont que des décisions d'espèce, desquelles il serait difficile d'extraire un principe de droit.

Bornons-nous à faire observer qu'un acte ne peut jamais être opposé par la régie qu'à la personne dont il émane ou à ses ayants-droit. Il est inadmissible, malgré la généralité des termes employés par le législateur, que le bailleur ou le preneur soient liés par une déclaration qui leur est absolument étrangère. Peu importe, d'ailleurs, que le bail soit expiré, au moment où la régie démontre son existence. Ainsi un acte sous signatures privées, portant résiliation de bail verbal, est passible des droits simples et doubles droits de mutation, si la location verbale à laquelle il met fin n'a pas été régulièrement déclarée. Ainsi encore une obligation causée pour raison de loyers dus, lors même que la jouissance aurait pris fin, serait certainement un des actes dont l'Administration pourrait utilement se servir pour prouver l'existence d'une mutation secrète de jouissance d'immeubles. Il va sans dire que souvent l'acte qui servira à l'Administration pour établir la mutation lui permettra en même temps de déterminer le montant du prix, les charges, les conditions générales, la durée du bail.

Toutes ces énonciations seront admises jusqu'à preuve du contraire.

§ II

Payements des contributions.

La loi du 22 frimaire an VII (article 13) indique comme seconde catégorie de présomptions légales de mutations de jouissance immobilières, les payements de contributions imposées aux fermiers, locataires et détenteurs temporaires. On remarquera tout de suite une légère différence de rédaction entre ce texte et l'article 12 qui le précède. Le législateur semble n'exiger que des payements de contributions et non une inscription au rôle. Il est cependant probable que telle n'a pas été son intention et il paraît plus juridique, ici comme pour les mutations de propriété et d'usufruit, de n'accorder la présomption légale à la régie que si elle établit à la fois inscription et payements. Sans doute, l'article 13 ne mentionne pas expressément l'inscription au rôle ; mais si l'on se reporte à l'économie générale des dispositions sur les mutations on voit que, dans la pensée du législateur, elles devaient être toutes soumises aux mêmes règles de preuve. Il y avait d'ailleurs mêmes motifs d'exiger pour les locations la réunion de l'inscription et des payements. Nous avons vu, en effet, que pris séparément chacun de ces deux faits peut être le résultat d'une erreur. Au contraire, s'ils se trouvent réunis, ils acquièrent une force probante telle qu'ils produisent la quasi-certitude. Et c'est précisément pour cela que le législateur leur a attribué, s'ils se rencontrent en même temps, la qualité de présomptions légales.

Une seconde différence existe entre les textes de l'article 12 et de l'article 13, à propos de la contribution. Le premier parle de l'inscription au rôle de la contribution foncière et l'article 13 dit simplement « les paiements des contributions imposées aux fermiers, locataires et détenteurs temporaires ». Et, en effet, le propriétaire d'un immeuble seul est redevable de l'impôt foncier, au regard de l'Administration des contributions directes, lors même que, dans ses conventions particulières avec un locataire, il aurait été convenu que ce dernier acquitterait tout ou partie de l'impôt foncier ; en pratique, il est assez fréquent que le preneur soit chargé du paiement de cet impôt. Il arrive souvent aussi, lorsqu'il s'agit de propriétés bâties, que la contribution des portes et fenêtres est mise à la charge du locataire ; mais au point de vue qui nous occupe, cela est sans intérêt, le rôle ne portant pas trace des conventions de ce genre.

Quelles sont donc les contributions qui peuvent révéler à l'Administration de l'enregistrement la mutation de jouissance d'immeubles ?

La première et la plus intéressante est la contribution mobilière. Dans les centres importants le percepteur a généralement deux registres, deux rôles : l'un uniquement pour la contribution foncière, l'autre pour la contribution personnelle et mobilière. Dans la plupart de nos petites communes, le même rôle porte les deux espèces d'inscriptions. Dès que le locataire d'un immeuble quelconque aura été inscrit au rôle et aura acquitté, sans faire d'opposition, la contribution mobilière que lui réclame le percepteur pour la jouissance de cet immeuble, il y aura pour la régie présomption légale de jouissance. C'est principalement à ce genre de contribution que fait allusion l'article 13 de la loi

de frimaire... Garnier (V^o Bail, n^o 244) remarque d'ailleurs avec juste raison, « qu'il ne semble pas que l'effet « de la présomption légale puisse dépasser l'immeuble même qui y donne lieu. » C'est-à-dire que si, par exemple, un fermier a été imposé à la contribution mobilière pour la maison de ferme, il ne s'ensuit pas nécessairement que l'existence d'une location verbale soit prouvée à l'égard des terrains du domaine. Bien que la chose soit probable, cette probabilité ne constitue pas cependant une preuve juridique suffisante pour autoriser des poursuites. Il faudrait restreindre la demande au droit de bail. Un jugement du tribunal d'Aurillac du 12 juin 1875 (Répertoire périodique, article 4128) a cependant décidé le contraire. Une pareille solution est certainement critiquable ; puisque la présomption légale est basée sur la contribution mobilière, elle ne peut atteindre plus que n'atteint cette contribution elle-même. Au surplus, il est bon de remarquer que les présomptions simples étant admises en cette matière, il arrivera souvent, en fait, que le juge, appréciateur souverain, trouvera dans les circonstances même de la cause et dans ce fait de la jouissance par un fermier de la maison principale, les présomptions graves, précises et concordantes, qui lui permettront de condamner au droit de bail, pour toute l'étendue du domaine.

C'est donc souvent la contribution mobilière qui dévoilera la mutation secrète de jouissance. Parfois la contribution des patentes pourra également servir à la découverte des locations dissimulées. Cela arrivera notamment quand le rôle des patentes a été établi d'après l'importance du loyer de l'habitation ou des bâtiments servant à l'exercice de l'industrie. Il n'est pas contestable que l'impôt des patentes ne rentre

dans les contributions, au sens que donne à ce mot l'article 18 de la loi de frimaire. Ce qui pourrait peut-être faire naître un léger doute, c'est que la loi parle « des contributions imposées aux fermiers, locataires, etc... » Or, les patentes ne sont pas acquittées par un locataire commerçant, parce que locataire, mais bien parce que commerçant. Il n'y a pas lieu, croyons-nous, de s'arrêter à cette objection. L'expression dont se sert l'article 13 « contributions imposées aux fermiers, locataires, détenteurs temporaires » est certainement très compréhensive ; elle doit s'entendre de toutes les inscriptions au rôle, révélant même accidentellement, comme les patentes, la mutation de jouissance d'immeubles.

§ III

De la preuve contraire.

Elle est admise contre les présomptions légales de l'article 13, aussi bien et pour les mêmes raisons que contre les présomptions légales de transmissions de propriété et d'usufruit. Les présomptions de l'article 13 ne sont pas, en effet, « de celles sur le fondement desquelles » la loi annule certains actes ou dénie l'action « en justice. » Elles sont donc simplement des présomptions *juris tantum*. Au surplus, quant aux règles de la preuve contraire, nous nous bornerons à renvoyer aux développements déjà donnés (1). Les principes sont les mêmes, qu'il s'agisse d'opposer la

(1) V. ci-dessus, page 118.

preuve contraire aux mutations de propriété et d'usufruit, ou aux mutations de jouissance. C'est-à-dire qu'il faut véritablement une preuve contraire, produite par le redevable, et non pas une simple présomption, ou des allégations non démontrées exactes. Sans le dire expressément, la loi du 23 août 1871 a dispensé des déclarations prescrites le bail à moitié fruits. C'est ce qui résulte de la discussion au cours de laquelle le rapporteur de la loi s'est exprimé ainsi : « Le bail à colonage ou à moitié fruits est considéré « en doctrine et en jurisprudence comme une asso-
« ciation entre le propriétaire et le colon ; par suite,
« les dispositions de la présente loi ne lui sont pas applicables ». Il ne sera pas permis au fermier, poursuivi pour le paiement des droits de bail, en vertu des présomptions légales de l'article 13, d'opposer à la régie qu'il jouit à mi-fruits. Il devra le prouver. « Autrement,
« fait remarquer Garnier, tous les locataires de biens
« ruraux et tous les bailleurs pourraient dire la même
« chose et la loi resterait lettre morte (1) ».

Il faut noter, d'ailleurs, qu'en général les coutumes du pays permettront de trancher sans difficulté toutes les questions concernant la nature des baux et la preuve contraire. Dans une région où le colonage est la forme de bail la plus usuelle, le bail de droit commun, pour ainsi dire, l'Administration n'aura jamais l'idée de poursuivre les fermiers pour le paiement des droits de location ; si, par aventure, elle le faisait, le tribunal apprécierait et trouverait presque toujours dans les usages des lieux une preuve contraire suffisante pour détruire l'effet de la présomption légale.

(1) V° Bail, n° 245, septième édition.

CHAPITRE II

BAUX ÉCRITS DISSIMULÉS

Ainsi que nous avons déjà eu l'occasion de l'indiquer, les locations purement verbales et les baux écrits furent soumis pendant longtemps, au point de vue de l'enregistrement et spécialement de la preuve, à des règles très différentes. La Cour de cassation avait décidé, en effet, que le silence même de la loi du 27 ventôse an IX, sur les mutations de jouissance, leur permettait implicitement d'échapper à l'impôt, quand elles n'étaient pas constatées par écrit. Nous avons donné les raisons qui nous faisaient trouver ce système peu fondé en droit. On peut faire remarquer, en outre, que la théorie de la jurisprudence troublait grandement l'harmonie de la loi de frimaire. Au lieu d'avoir deux catégories de droits très distincts : les droits d'actes et les droits de mutation (1), la Cour suprême en créait une troisième sorte : droits mixtes, tenant à la fois du droit d'acte, puisque l'enregistrement n'était obligatoire qu'au cas d'écrit, et du droit de mutation puisque le bail écrit devait être enregistré dans les trois mois, lors même que les parties n'avaient pas à en faire un usage public, ni à le présenter en justice.

(1) Voir ci-dessus, page 54.

Quelle était donc exactement la règle suivie, pour la preuve des baux écrits, dans la période qui s'est écoulée entre la loi du 27 ventôse an IX et celle du 28 août 1871 ? C'était à ces baux qu'étaient réservées exclusivement les présomptions légales de l'article 13. Si nous avons commenté ce texte dans le chapitre précédent, c'est parce que la loi de 1871 l'a remis en vigueur pour les locations verbales ; entre l'an IX et 1871, il n'était applicable qu'aux mutations secrètes de jouissance constatées par écrit.

La preuve des baux écrits au moyen des présomptions légales de l'article 13 est donc soumise dans ses grandes lignes aux principes que nous avons exposés au chapitre précédent. Toutefois, il faut remarquer que l'erreur initiale de la Cour de cassation sur l'exigibilité des droits de location l'a conduite à une interprétation très extensive de l'article 13 et de ses présomptions légales. Avant 1871, l'Administration, pour obtenir le paiement du droit de bail, devait prouver l'existence d'un écrit. C'était presque toujours une démonstration difficile, sinon impossible. Les tribunaux lui facilitèrent cette preuve en donnant un sens très large aux expressions « actes qui feront connaître la jouissance ». Toutes les fois que les débats et les circonstances de l'affaire avaient fait naître chez le magistrat la conviction intime que le bail relaté comme verbal était en réalité constaté par écrit, il donnait gain de cause à la régie. « L'Administration, « dit Merlin, prouve-t-elle, par des actes énonciatifs « émanés des parties intéressées, que tel homme qui « jouit d'un immeuble comme fermier ou comme loca- « taire est muni d'un acte par lequel le propriétaire le « lui a affermé ou loué, le droit proportionnel est dû « sans difficulté » (Répertoire, V^o Enregistrement,

n° 8). En réalité, le juge du fait n'exigeait même pas un acte ; il se contentait de simples présomptions, et cela parce qu'il était toujours trop facile au redevable de dissimuler l'écrit recherché. Un exemple montrera comment la jurisprudence s'appuyait sur des raisons qui n'étaient pas suffisamment probantes, corrigeant ainsi ce que sa théorie sur les locations verbales avait de défectueux en pratique.

La Compagnie anonyme des établissements Duval avait été constituée par acte passé devant M^e Orcibal, notaire à Paris, le 23 décembre 1867 ; cette société avait pour objet : « l'exploitation des établissements de boucherie appartenant à Duval et fondés par lui à Paris ; l'exploitation des établissements de bouillons-restaurants appartenant à Duval et par lui fondés, à Paris, d'après un type uniforme et suivant une organisation spéciale ; l'exploitation ou le développement de tous établissements annexes de ceux ci-dessus indiqués, fondés ou à fonder..., etc... ». Comme apports dans la société, Duval mentionnait une série d'immeubles à Paris, et « les droits aux locations, verbales ou autres, tant des lieux où sont exploités lesdits établissements de boucherie et bouillon-restaurant, que de ceux où seront installés les lingeries, écuries, remises, préparations de viandes et bureaux ». Ce contrat de société, soumis à la formalité de l'enregistrement le 26 décembre 1867, ne fut assujéti qu'au droit fixe de cinq francs, établi pour les « actes de société qui ne portent ni obligation ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes ». Mais la régie réclama bientôt un supplément de droit, notamment à propos des baux et locations verbales mentionné dans l'acte. Les recherches faites n'avaient

amené la découverte que de sept baux enregistrés sur dix-neuf locations ; il parut probable à l'Administration que la location des établissements mis en société par Duval devaient, en réalité, faire l'objet de baux écrits, et non de simples locations verbales. Leur importance même et leur durée devaient être nécessairement proportionnées à l'importance et à la durée de la société établie pour les exploiter. Or celle-ci, constituée pour une durée de vingt années, avait un capital social de 3,500,000 francs.

De ces diverses considérations, la régie conclut que l'acte de société faisait suffisamment connaître, pour les douze locations restantes, l'existence de baux sous seings privés qui auraient dû être enregistrés dans les trois mois de leur date, et qui, au contraire, avaient été dissimulés. Elle décerna une contrainte à laquelle Duval fit opposition devant le tribunal de la Seine. Ce tribunal donna gain de cause à l'Enregistrement :

« Attendu qu'aux termes de l'article 13 de la loi du
« 22 frimaire an VII, la jouissance à titre de ferme ou
« de location est suffisamment prouvée, pour la
« demande et la poursuite du paiement des droits,
« par les actes qui la font connaître ; attendu que s'il est
« de règle générale que le droit d'enregistrement ne
« doive se percevoir que sur la production d'actes
« écrits, l'article précité, en déclarant qu'au point
« de vue de la perception de l'impôt la preuve de
« l'existence d'un acte non produit peut résulter de
« son énonciation dans d'autres actes, a nécessaire-
« ment permis de trouver cette preuve dans un
« ensemble de circonstances pouvant constituer une
« présomption ; attendu que si, dans l'espèce, rien
« n'établit d'une manière suffisante que des loyers
« d'avance aient été payés pour les locations dont-il

« s'agit, la nature commerciale de ces locations,
« l'importance des établissements qui en font l'objet,
« le matériel considérable qui garnit les lieux, les
« frais d'expropriation, de décoration et d'agence-
« ments faits par le preneur, et enfin la mise en
« société de toutes ces valeurs qui ne peuvent pré-
« senter de garantie sérieuse et dont l'apport ne peut
« avoir de signification juridique que par l'existence
« d'actes écrits, prouvent suffisamment que ces actes
« existent et ne sont aujourd'hui dissimulés que
« pour échapper à l'impôt » (Tribunal de la Seine,
8 mai 1869).

Ce jugement, s'il était postérieur à 1871, serait, dans sa solution, à l'abri de toute critique. L'article 13 de la loi de frimaire, remis en vigueur en 1871, permet, en effet, à la régie de présumer la « mutation de jouissance d'immeubles » au vu d'actes la constatant, et il est indifférent aujourd'hui, quant à l'exigibilité des droits, de savoir si cette mutation a eu lieu par écrit ou verbalement. Mais en 1869, on sait que l'Administration et la jurisprudence partaient d'un autre principe. Les présomptions légales de l'article 13 devaient servir non pas à démontrer l'existence de la location, mais bien à prouver qu'elle faisait l'objet d'un écrit. Or, cette démonstration ne nous paraît pas faite par l'acte de société Duval ci-dessus analysé. On y voit bien que douze locations étaient consenties par divers à la nouvelle association, mais l'acte les qualifiait de verbales, et incontestablement ses énonciations ne prouvaient pas le contraire. Sans doute, il est assez probable, comme le supposait le tribunal de la Seine, que des locations données à une entreprise aussi importante étaient réellement constatées par écrit ; mais la régie avait à l'établir au moyen d'actes suffisam-

ment précis, si du moins elle voulait invoquer les présomptions légales de l'article 13. A la rigueur, l'acte de société aurait pu être considéré comme fournissant des éléments d'appréciation graves, précis et concordants; mais alors les considérants du jugement auraient dû viser non l'article 13 de la loi de frimaire, mais bien l'article 1353 du Code civil. Il ne peut, en effet, être mis en doute que, dans un cas de ce genre, l'Administration n'ait le droit de prouver la fraude au moyen de simples présomptions.

Quant à invoquer ici les présomptions légales, il ne semble pas que ce soit très juridique, et pourtant le sieur Duval, qui s'était pourvu en cassation pour violation et fausse application de l'article 13 de la loi de frimaire, vit son pourvoi rejeté par la Cour suprême. Les considérants de l'arrêt rendu à cette occasion par la chambre civile exposent très nettement le système de la jurisprudence : « Attendu qu'aux termes des articles 22 et 38 de la loi du 22 frimaire an VII, les baux à ferme ou à loyer des biens immeubles, faits sous signatures privées, doivent être enregistrés dans les trois mois de leur date, sous peine d'être soumis aux doubles droits; qu'il y a donc contravention à la loi toutes les fois qu'un bail sous seings privés est soustrait pendant plus de trois mois à la formalité de l'enregistrement; attendu que, pour réprimer cette contravention, l'article 13 dispose que la jouissance d'un immeuble à titre de location sera suffisamment établie, pour la demande et poursuite du paiement des droits sur les baux non enregistrés, par les actes qui la feront connaître ;

« Attendu, que pour ces dernières expressions, la loi n'exige pas que l'acte invoqué comme faisant

« connaître une location écrite contienne la reproduc-
« tion ou l'énonciation expresse de l'écrit ; qu'il s'agit
« de constater une dissimulation (1) ; qu'il appartient
« au juge d'écarter les artifices de langage employés
« par les parties, d'apprécier dans leur ensemble les
« énonciations de l'acte invoqué, et de décider si elles
« établissent l'existence d'un bail écrit ; attendu que
« pour déclarer que les divers baux mis en société
« par Duval, d'après l'acte notarié du 23 décembre
« 1867, sont tous des baux écrits, le jugement attaqué
« ne révèle d'autres preuves que celles fournies par
« les énonciations mêmes de cet acte et qu'il en fait
« une juste appréciation ; d'où il suit qu'en ordonnant
« que les baux seront soumis à l'enregistrement, le-
« dit jugement a sainement appliqué les dispositions
« de la loi invoquées par le pourvoi (2) ».

Il est assez facile, au reste, de faire ressortir qu'avant

(1) Il est remarquable que la chambre civile semble avoir soupçonné les critiques que l'on pouvait adresser au jugement dont elle approuve les conclusions ; elle ne se contente pas comme ledit jugement de viser l'article 13 de la loi de frimaire ; elle ajoute « qu'il s'agit de constater une dissimulation », ce qui revient, en d'autres termes, à invoquer les présomptions simples. Notre argumentation subsiste cependant malgré cette atténuation, on peut dire, ce progrès sur la décision du tribunal de la Seine ; car l'article 13 de la loi de frimaire (entendu dans le sens particulier que lui donnait la jurisprudence d'alors) n'aurait pas dû être invoqué du tout dans l'espèce que nous étudions. Il n'est pas possible, si l'on veut rester dans la lettre et dans l'esprit de ce texte, de prendre l'expression « actes constatant la jouissance » dans un sens aussi large que le fait la Cour.

(2) Arrêt de la chambre civile de la Cour de cassation du 18 janvier 1871 ; Sirey, 1871, I, 84 ; Dalloz, 1871, I, 18.

la loi de 1871, la Cour suprême, partant d'un point de vue inexact, était ensuite et nécessairement obligée de modifier certains textes. L'article 13 de la loi de frimaire porte : « la jouissance sera suffisamment établie par les actes qui la feront connaître ». La jurisprudence, traduisant la première partie de ce texte par « l'existence d'un acte constatant mutation de jouissance », était amenée à traduire d'une certaine façon le second membre de phrase. Restreignant d'un côté la portée de la loi, et craignant ainsi de voir toute mutation de jouissance échapper à l'impôt, elle élargissait d'autre part la signification des mots « actes qui la constatent ». C'était une sorte de compensation qui, malheureusement, si elle avait des avantages pratiques, ne pouvait guère trouver de fondement dans la loi.

Au surplus, cette controverse n'a aujourd'hui qu'un intérêt historique. En rendant son véritable sens à l'article 13 de la loi de frimaire, en décidant que le droit de bail serait dû sur toute mutation, verbale ou autre, la loi de 1871 a rétabli l'économie véritable des principes de l'an VII. Laissant de côté la théorie admise entre l'an IX et la loi du 23 août 1871, il nous est permis d'apercevoir bien nettement l'ensemble des règles concernant toutes les mutations immobilières, que ces transmissions portent sur la propriété et l'usufruit, ou seulement sur la jouissance, qu'elles soient verbales ou constatées par écrit...

Pour les transmissions de propriété et d'usufruit, nous avons l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII complété par l'article 4 de la loi du 27 ventôse an IX. Pour les mutations de jouissance, nous avons l'article 13 de la loi de frimaire, complété par l'article 11 de la loi du 23 août 1871. Envisagée de cette façon, la

théorie de nos lois sur les mutations secrètes d'immeubles présente une véritable unité, et les textes, s'éclairant les uns les autres, deviennent plus faciles à interpréter. Tous les actes qui établissent la mutation de propriété, d'usufruit, de jouissance, et seulement ceux-là, sont érigés en présomptions légales. C'est d'ailleurs une question de fait, laissée à l'appréciation du juge, que de savoir quels actes présentent véritablement le caractère exigé par le législateur. A quoi il faut ajouter que l'Administration, ayant toujours le droit de prouver la fraude, pourra dans bien des cas déduire des présomptions simples de certains actes ou déclarations écrites, qui n'auraient pas été assez précis pour être considérés comme présomptions légales (1)....

APPENDICE I. — *Des engagements d'immeubles.*

Il est bon de dire un mot de l'engagement d'immeubles, à propos duquel, au point de vue de la preuve, s'est élevée une petite controverse. L'article 13 de la

(1) Il y a cependant, aujourd'hui encore, même sous l'empire de la loi du 23 août 1871, un intérêt à distinguer les mutations de jouissance purement verbales et les mutations constatées par écrit. C'est au point de vue des pénalités encourues par les parties qui n'ont pas fait enregistrer le bail écrit ou déclaré la location verbale dans les trois mois. Au cas de bail écrit, le preneur et le bailleur sont frappés chacun d'une amende; au cas de location verbale, le bailleur seul est soumis à la pénalité. Les deux amendes ne peuvent donc être réclamées par la régie que si « l'acte constatant la jouissance » démontre en même temps l'existence d'un écrit.

loi de frimaire mentionne ce contrat et admet qu'il peut être prouvé par les mêmes présomptions légales qui servent à établir la mutation de jouissance immobilière. Au regard de la loi fiscale, l'engagement d'immeubles n'est autre chose que l'antichrèse (Article 2085 du Code civil). On entend par antichrèse (1) une convention écrite, par laquelle un créancier acquiert la faculté de percevoir les fruits d'un immeuble, à la charge de les imputer annuellement sur les intérêts, s'il lui en est dû, et ensuite sur le capital de sa créance. L'engagement d'immeubles, qui s'appelait dans notre ancien droit *vif-gaige*, *antichrèse* ou *contrat pignoratif*, fut soumis, quant à la preuve, jusqu'en 1871, aux règles que suivait la jurisprudence, c'est-à-dire à la distinction des engagements verbaux ou écrits. Bien que l'article 2085 exige un écrit pour la validité de la convention, il est incontestable qu'au point de vue fiscal, cette convention, étant une mutation de jouissance, devait être soumise aux mêmes principes que les mutations de jouissance en général. On admettait donc jusqu'en 1871 que les présomptions légales de l'article 13 devaient tendre non pas à prouver l'engagement d'immeubles, mais bien l'existence d'un écrit le constatant.

La loi du 23 août 1871 a-t-elle modifié les règles générales appliquées antérieurement à l'antichrèse ? C'est cette question qui a donné lieu à la controverse que nous avons annoncée. Certains auteurs répondent par la négative, notamment M. Naquet (Principes de l'Enregistrement, tome I^{er}, n° 439)... « La loi de fri-

1. Sur la nature du contrat d'antichrèse, voir Demante et Colmet de Santerre, tome VIII, n° 316 et suiv.

« maire, dit-il, ayant pris soin de distinguer l'anti-
« chrèse des mutations de jouissance et de la tarifier
« sous la dénomination d'engagement d'immeubles,
« il ne me paraît pas aisé d'admettre que le législa-
« teur de 1871 ait entendu la comprendre ensuite
« dans cette expression, alors que les travaux pré-
« paratoires ne révèlent aucunement son intention à
« cet égard ». Ce premier argument est facile à réfuter. Sans doute la loi de frimaire a pris soin de distinguer l'antichrèse des mutations de jouissance, quant au tarif ; mais précisément au point de vue des présomptions légales, c'est-à-dire au seul point de vue qui nous intéresse pour le moment, la loi de frimaire (article 13) a soumis les mutations de jouissance et l'engagement d'immeubles à des règles semblables. « La jouissance à titre de ferme, ou de location, ou d'engagement d'un immeuble, sera aussi suffisamment établie... etc.... »

« Ou peut d'ailleurs faire observer, continue M. Naquet, que certaines dispositions de la loi nouvelle ne pourraient pas s'appliquer à l'antichrèse. Ainsi, il ne peut être question de fractionnement de l'impôt en cette matière, puisque la valeur des biens est déterminée d'après une toute autre base que celle des baux : sur les prix et sommes pour lesquels les engagements sont faits (article 15, n° 5, loi du 22 frimaire an VII) ».

La même objection doit être faite à cette seconde raison qu'à la première. Les mutations de jouissance se distinguent de l'antichrèse sous plusieurs rapports. S'en distinguent-elles aussi sous le rapport des preuves et présomptions légales ? C'est là la question à laquelle ne répond pas M. Naquet, et d'ailleurs la loi

de frimaire (article 13) lui interdit de répondre par l'affirmative.

« Enfin, M. Naquet ajoute que l'article 13 de la loi de frimaire qui avait posé une règle unique pour la preuve de l'exigibilité des droits en matière de bail et d'engagement d'immeubles, l'avait dit formellement ; et que la comparaison de cet article 13 avec l'article 11 de la loi du 23 août 1871, démontre que les auteurs de cette dernière loi n'ont eu en vue que les mutations de jouissance proprement dite ». En effet, l'article 11 de la loi de 1871 est muet sur le contrat d'engagement d'immeubles. « Lorsqu'il n'existe pas de conventions écrites constatant une mutation de jouissance d'immeubles, il y est suppléé, etc... » Mais doit-on conclure de ce silence que le législateur de 1871 n'a eu en vue que les mutations de jouissance ? Ce n'est guère admissible lorsqu'on lit l'exposé des motifs et le rapport de la commission sur la loi elle-même. On y trouve cette phrase, qui semble bien condamner définitivement la thèse de M. Naquet : « L'article 13 de la loi du 22 frimaire an VII, qui permet de prouver la location par des actes et par l'inscription au rôle des contributions, reprendra alors toute son efficacité » (1).

A notre avis, cette observation du rapporteur ne doit jamais être perdue de vue, lorsqu'on veut interpréter les textes concernant les présomptions légales de mutation de jouissance. Elle peint exactement l'esprit dans lequel a été conçue la loi de 1871. Rétablir l'article 13 de la loi de frimaire, faire pour les transmissions de jouissance quelles qu'elles soient, ce que

(1) Garnier. Tome I^{er}, texte de la loi du 23 août 1871.

l'article 4 de la loi du 27 ventôse an IX avait fait pour les mutations de propriété et d'usufruit : telle était certainement la volonté, le but du législateur de 1871. Nous concluons donc que la jouissance à titre d'engagement d'un immeuble, autrement dit l'antichrèse, peut être recherchée et prouvée par les mêmes présomptions légales que les mutations verbales de jouissance.

Une observation importante s'impose d'ailleurs ici, c'est que si la loi de 1871 n'a pas spécialement visé les engagements d'immeubles, c'est que les principes du droit civil sur l'antichrèse, notamment l'exigence d'un écrit pour la validité du contrat, rendent bien peu vraisemblable l'allégation par le détenteur d'un engagement d'immeubles purement verbal (1).

APPENDICE II. — *Des mutations de jouissance d'immeubles à titre gratuit.*

Il est nécessaire d'examiner cette question, bien qu'en pratique l'hypothèse qu'elle envisage soit assez rare. Elle se rencontre toutefois : ou bien c'est par suite de liens de parenté qu'une personne donne à une autre un logement gratuit dans un immeuble lui appartenant ; ou bien c'est un fermier qui abandonne à titre gratuit sa location à un tiers, au lieu de la lui céder à prix d'argent...

Ce genre de mutation est-il soumis à la déclaration prescrite par la loi du 23 août 1871 (article 11) ? Si

(1) Voir dans ces sens : G. Demante, 4^me édition n° 101 ; Garnier V° bail, n° 53 ; *Contra* : Naquet, tome I^{er}, n° 439.

l'on répond par la négative, il est nécessaire, à notre avis, pour être logique, de modifier toute la théorie que nous avons admise sur la preuve contraire opposable aux présomptions légales de l'article 13 de la loi de frimaire. Et, en effet, un locataire quelconque convaincu par la régie de jouir d'un immeuble sans avoir fait de déclaration, n'aura qu'à alléguer une mutation gratuite, puisque par hypothèse cette mutation n'est assujettie à aucune déclaration. Il n'aura qu'à alléguer, disons-nous, et non à prouver la gratuité de la jouissance. Ce serait donc à l'Administration à répondre à cette allégation par une preuve contraire qui, en fait, serait presque toujours impossible.

Malgré la gravité d'une pareille conséquence, M. Naquet estime cependant que la jouissance à titre gratuit ne tombe pas sous la disposition de l'article 11 de la loi du 23 août 1871. Et il fait, à l'appui de son système, le raisonnement suivant : « L'article 11 parle d'abord
« des mutations de jouissance d'une manière générale, mais la suite du texte précise et restreint la
« portée des mots employés au début, en indiquant
« qu'ils se réfèrent à une location, et en visant uniquement un bail, un bailleur ou un preneur ». Et pour renforcer cet argument de texte, M. Naquet invoque des considérations pratiques : « Rien de plus logique,
« dit-il (que le système qu'il vient d'exposer), car si
« l'existence de la location verbale est utile à connaître
« pour servir, plus tard, de moyens de contrôle, c'est
« à cause du prix stipulé dans le bail, prix qui détermine la valeur locative. S'il n'y avait pas de prix,
« les déclarations faites par les parties seraient souvent inférieures à la réalité, et ne fourniraient plus
« une base sérieuse de contrôle. Or il n'y a pas de sti-

« pulation de prix, quand la mutation s'opère à titre gratuit (1). »

Aucun de ces deux arguments ne nous paraît décisif. En premier lieu, il est bien vrai que la seconde partie de l'art. 11 de la loi de 1871 parle de location, de preneur, etc... ; mais est-il logique de supposer, comme le fait M. Naquet, que ce soit dans le but de restreindre la portée des expressions du début « mutations de jouissance », qui sont aussi larges que possible ? N'est-il pas bien plus vraisemblable d'admettre qu'en se servant des mots bailleur, location..., etc.... le législateur a simplement eu en vue l'hypothèse qui se présente le plus souvent en matière de mutation de jouissance ; la loi a statué de *eo quod plerumque fit*, et d'ailleurs ses termes sont suffisamment compréhensifs pour englober toute mutation de jouissance, qu'elle soit à titre gratuit ou à titre onéreux. Il ne faut pas oublier, en outre (et nous avons déjà insisté plusieurs fois sur ce point) que la loi de 1871 a « rendu à l'article 13 toute son efficacité ». Or cet article ne laisse place à aucun doute ; il vise toutes les mutations entre vifs de jouissance d'immeubles, de même que l'article 12 règle tous les cas de mutations entre vifs de propriété et d'usufruit. Les deux théories sont parallèles et les mêmes principes doivent leur être appliqués.

D'autre part, en expliquant que le législateur n'avait pas à imposer les donations de jouissance, M. Naquet semble supposer que le seul but de la loi de 1871 a été d'établir la valeur locative des immeubles, pour que la fraude fût impossible au jour de la déclaration de succession d'un propriétaire. Sans aucun doute, c'est

(1) Tome I^{er}, p. 542.

là une des raisons qui ont guidé le législateur ; mais il a voulu en même temps créer un impôt, qui n'est pas d'ailleurs complètement improductif. Et puis, même en cas de location verbale, la fraude n'est-elle pas aussi bien à craindre que s'il y avait déclaration de jouissance gratuite ? Chacun sait que la plupart des loyers sont déclarés en réalité jusqu'à concurrence de moitié de leur valeur environ, surtout dans les petites communes où jamais le moindre différend ne s'élève entre propriétaire et locataire... Le receveur n'a même pas, en fait, la ressource légale de l'expertise ; car l'expertise est faite par des propriétaires du pays, lesquels ont tout intérêt, au moins au regard de l'Administration, à donner une évaluation qui reste toujours au-dessous de la vérité.

En outre de ces considérations, il faut encore rappeler les conséquences inadmissibles auxquelles conduirait l'opinion de M. Naquet, si les tribunaux finissaient par l'adopter. Les locataires que poursuivrait la régie, en se fondant sur les présomptions légales de l'article 13, ne manqueraient pas d'opposer qu'ils détiennent l'immeuble gratuitement, et l'effet de la loi serait complètement manqué. Or, on ne doit jamais supposer qu'une loi est inutile, que le législateur n'a pas songé à la sanctionner suffisamment. Nous approuvons donc complètement le § II de l'Instruction générale n° 2423 qui s'exprime ainsi : « La déclaration
« est-elle obligatoire pour les locations prétendues
« faites à titre gratuit, par exemple, pour la jouissance
« concédée par un père à ses enfants, sans paiement
« de loyer, d'un appartement dans sa maison ?
« Réponse : *L'article 11 de la loi du 23 août 1871*
« *soumettant à l'impôt toute mutation de jouis-*
« *sance de biens immeubles, ces concessions, qui*

« sont d'ailleurs inscrites au rôle de la contribution mobilière, sont passibles d'un droit suivant la déclaration qui doit en être faite ».

La jurisprudence a statué plusieurs fois conformément à l'opinion qui nous semble la meilleure. On peut voir notamment des jugements de Murat (28 août 1877), Castelsarrazin (14 novembre 1879), Cherbourg (15 février 1888), etc. (1). Il faut signaler cependant un jugement en sens contraire rendu par le tribunal de la Seine, le 30 novembre 1888. M. Garnier (V^o Bail, n^o 45) fait remarquer « que le tribunal paraît avoir « été entraîné à cette conclusion par un arrêt de la « Cour de cassation en date du 2 août 1886, aux termes « duquel la loi du 28 février 1872, sur les mutations « de fonds de commerce, n'atteint que les transmissions de ces fonds consenties à titre onéreux.

Nous verrons plus tard, lorsque nous étudierons les mutations de fonds de commerce, ce qu'il faut penser de la doctrine de la Cour, et nous indiquerons en même temps si réellement la thèse que l'on admet pour l'une des deux mutations doit rejaillir sur l'autre.

Quant à présent, et pour toutes les raisons que nous avons données, nous maintenons notre opinion, malgré la décision du tribunal de la Seine. Ce n'est pas d'ailleurs le tarif des baux qui est applicable, mais bien le tarif de la donation. M. Naquet ne le pense pas ; « car, dit-il, si les donations verbales de propriété « et d'usufruit sont imposées, il n'y a aucun texte qui « autorise à frapper également les donations verbales « de simple jouissance (2) ». Raisonner ainsi, c'est se

(1) Jugements cités par Garnier, V^o Bail, n^o 45.

(2) Principes de l'Enregistrement, tome I, page 542).

contenter d'une analyse incomplète des faits. Donner un droit de jouissance n'est pas autre chose que donner un avantage personnel à quelqu'un, et cet avantage personnel, que l'on ne peut considérer que comme une valeur mobilière, doit être estimé et évalué par les contractants. C'est la pensée de Dalloz (1) et elle nous semble parfaitement exacte : « Si la transmission de jouissance s'opère par voie de donation entre vifs, elle constitue une libéralité sur laquelle le droit de donation immobilière est exigible. Mais, comme l'objet de la libéralité consiste dans les bénéfices qui résulteront du bail pour le donataire, la liquidation ne pourra être effectuée que sur une déclaration estimative, sauf le cas où les bénéfices auraient été appréciés dans l'acte de donation ». Il y a là une application pure et simple d'un principe incontesté : c'est que l'Administration a toujours le droit de rechercher, sous les termes employés par les parties, le véritable résultat auquel elles tendent. Donner une maison en jouissance, c'est faire donation d'un droit particulier, qui peut être très facilement évalué en argent.

Au surplus, nous devons terminer cet appendice par une observation très importante en pratique. Tout ce que nous venons de dire n'est applicable que lorsqu'il y a véritable mutation de jouissance à titre gratuit. Et c'est là une question qui est laissée à l'appréciation du magistrat. Il est bien évident que le patron qui loge ses ouvriers chez lui, le parent qui entretient sa famille ou ses amis dans une maison qu'il habite

(1) Répertoire alphabétique. V^e Enregistrement, n^o 4625.

lui-même..., etc..., n'ont pas fait donation de jouissance et ne peuvent être recherchés par la régie. Les tribunaux apprécieront et décideront souverainement sur les questions de fait très nombreuses qui pourront se présenter à cet égard.

TITRE III

Des mutations secrètes de propriété, d'usufruit et de jouissance de fonds de commerce.

L'article 9 de la loi du 28 février 1872 est ainsi conçu : « La mutation de propriété des fonds de commerce ou des clientèles est suffisamment établie pour la demande et la poursuite des droits d'enregistrement et des amendes, par les actes ou écrits qui révèlent l'existence de la mutation ou qui sont destinés à la rendre publique, ainsi que par l'inscription au rôle des contributions du nom du nouveau possesseur, et des paiements faits en vertu de ces rôles, sauf preuve contraire ».

Quant à l'exigibilité du droit proportionnel, et quant aux règles de la preuve, les transmissions de fonds de commerce ont été assimilées, dans une certaine mesure, par la loi du 28 février 1872, aux transmissions d'immeubles... C'est là une grave dérogation au principe de droit fiscal, qui assujettit les mutations de meubles à l'impôt et à la formalité de l'enregistrement, seulement lorsque les parties ont à faire un usage public de l'écrit constatant la mutation. Par le fait même que la loi de 1872 déroge au droit commun,

et aussi parce qu'elle crée une présomption légale, il n'est pas permis de l'interpréter d'une façon extensive ; tous les textes qui vont nous occuper sont de droit strict. C'est une observation qu'il est utile de faire dès maintenant, et dont l'importance pratique apparaîtra à maintes reprises.

En quoi consiste l'innovation réalisée par le législateur de 1872 ? Elle se résume dans les trois idées générales suivantes :

1° La loi nouvelle soumet à un droit proportionnel le fait même de la mutation de fonds de commerce ou de clientèles. Nous aurons à examiner s'il s'agit de toutes les mutations, tant à titre onéreux qu'à titre gratuit, et nous verrons ce qu'il faut entendre par clientèles...

2° Le paiement du droit est obligatoire dans un délai déterminé. L'article 8 de la loi de 1872 décide : « Les actes sous signatures privées contenant mutation de propriété des fonds de commerce ou des clientèles sont enregistrés dans les trois mois de leur date. A défaut d'acte constatant la mutation, il y est suppléé par des déclarations détaillées et estimatives faites au bureau de l'enregistrement de la situation du fonds de commerce ou de la clientèle, dans les trois mois de l'entrée en possession ».

3° Enfin la loi de 1872 rend applicable aux mutations de fonds de commerce, pour la constatation de leur existence et des dissimulations ou insuffisances de prix, un genre de preuve que les lois fiscales avaient jusque-là réservé aux transmissions d'immeubles : elle crée des *présomptions légales*.

De ces trois points, le dernier nous intéresse plus particulièrement, puisqu'il n'est autre chose que l'étude des faits spéciaux considérés par le législateur

comme présomptions légales de mutations de fonds de commerce. Mais il est intimement lié aux deux règles précédentes, dont il est indispensable de dire quelques mots dans un premier chapitre...

CHAPITRE PREMIER

PORTÉE EXACTE ET CHAMP D'APPLICATION DE LA LOI DU
28 FÉVRIER 1872. — DÉLAI ACCORDÉ AU NOUVEAU
POSSESSEUR D'UN FONDS DE COMMERCE POUR EN FAIRE
LA DÉCLARATION.

§ I

Quelles sont les mutations visées par la loi de 1872 ?

Et d'abord, il paraît bien certain qu'elle n'atteint pas les transmissions de jouissance de fonds de commerce. L'article 7 dit : « Les mutations de propriété à titre onéreux, de fonds de commerce ou de clientèle, sont soumises à un droit d'enregistrement de 2 % ». Par l'emploi des mots « mutations de propriété », la loi de 1872 laisse certainement en dehors de ses dispositions les locations de fonds de commerce. Mais il va sans dire que l'Administration a toujours le droit, lorsqu'un acte est qualifié par les parties de location de fonds de commerce, de s'assurer qu'il ne s'agit pas, en réalité, d'une vente déguisée. Si des difficultés s'élèvent sur ce point, elles seront tranchées par le juge de fait, dont le pouvoir d'appréciation, en cette matière, est souverain. Il tiendra compte de la nature du fonds de commerce loué, car la location de beaucoup d'entre eux s'analyse, au fond, en une vente pure et simple. Il prendra également en considération la du-

rée du bail, le prix, le mode de payement du prix, les clauses indiquant dans quel état doit être remis le fonds loué..., etc.

Il est impossible de formuler une règle de droit ; c'est une question de fait à résoudre.

La loi de 1872, en second lieu, ne parle pas non plus des mutations d'usufruit de fonds de commerce. Faut-il en conclure qu'elle n'est pas applicable à ce genre de transmission ?

L'affirmative peut se soutenir, précisément à cause du texte même de l'article 7 : « les mutations de propriété ». Et pourtant très peu d'auteurs admettent ce système. La plupart, argumentant de l'esprit de la loi et du sens large qu'a toujours le mot « propriété » dans les textes du droit fiscal, décident que par propriété, il faut entendre « la propriété et ses démembrements ». Ils en concluent que la loi de 1872 atteint les mutations d'usufruit de fonds de commerce....

C'est aussi notre avis ; mais il est bon d'établir que cette opinion n'est pas en contradiction avec les principes d'interprétation que nous avons signalés comme devant être appliqués à la matière des présomptions légales, et spécialement aux textes d'une loi qui déroge au droit commun. En soumettant à la loi de 1872 les mutations d'usufruit de fonds de commerce, nous ne croyons pas ajouter aux textes, nous ne pensons pas favoriser arbitrairement l'Administration. Il est certain qu'en matière de meubles surtout, le mot propriété est pris par les lois fiscales dans un sens très général et comprend toujours aussi bien l'usufruit que la propriété proprement dite... M. Naquet le prouve au moyen d'un texte très important qui peut vraiment servir à un raisonnement d'analogie : « L'article 69, « § V, n° 1, de la loi du 22 frimaire an VII, ne parle que

« des mutations de propriété et fait certainement ren-
« trer l'usufruit dans cette expression. Il doit en être
« de même ici ; le législateur de 1872 a suivi les habi-
« tudes de langage de ses devanciers » (Principes de
l'Enregistrement, tome I, p. 290). C'est donc simple-
ment donner au mot « propriété » le sens qu'a voulu
réellement lui attribuer le législateur de 1872, que de
faire rentrer dans l'expression « mutations de pro-
priété » aussi bien les mutations d'usufruit que les
mutations de propriété proprement dite, de fonds de
commerce.... On ne s'expliquerait pas d'ailleurs pour-
quoi le législateur n'aurait pas assujetti les unes et
les autres aux mêmes règles.... La cession de l'usufruit
d'un fonds de commerce a les mêmes caractères et
la même importance que le transport de la propriété.
Pourquoi donc bénéficierait-elle d'une exemption
d'impôt, que rien ne justifierait ?

M. Garnier (v^o Mutation, n^o 652) admet la théorie
que nous proposons. Mais il s'appuie sur un argument
qui est des plus contestables : « Les articles 8 et 9 de la
« loi de 1872, dit-il, ont adopté sur tous les points,
« sauf quelques modifications de détail, les règles éta-
« blies par la loi du 23 août 1871 et par les lois anté-
« rieures, au sujet des dissimulations ou des insuffi-
« sances, le délai d'enregistrement et de l'expertise
« applicables aux mutations immobilières de propriété
« et d'usufruit. N'en peut-on pas induire que la loi
« nouvelle a eu également en vue les mêmes muta-
« tions ? »

Nous ne le croyons pas. Sans doute le législateur de
1871 et celui de 1872 se sont tous deux inspirés de la
loi du 22 frimaire an VII (article 12) et de la loi du 27
ventôse an IX (article 4) ; mais il ne nous paraît pas
possible d'ajouter à ce que dit l'une de ces lois, en

argumentant des dispositions de l'autre. C'est ici qu'il convient de rappeler que toutes ces lois ont leur caractère propre, qu'elles se suffisent à elles-mêmes, bien qu'ayant toutes des points communs, et notamment un même objet : la mutation sous toutes ses formes. Toutes, elles établissent des présomptions légales, c'est-à-dire que chacune d'elles est de droit strict et qu'il n'est pas possible de leur donner une interprétation extensive.... Sous le bénéfice de cette réserve, dont l'importance apparaîtra lorsque nous étudierons les mutations de fonds de commerce à titre gratuit, nous concluons volontiers que la loi de 1872 est parfaitement applicable aux mutations d'usufruit de fonds de commerce, à titre onéreux. Notre seul argument, celui qui nous paraît décisif, c'est que le mot « propriété » employé par le législateur comprend à la fois la propriété proprement dite et l'usufruit.

Que dire maintenant des mutations par décès ? Tous les auteurs sont d'accord pour admettre qu'elles restent régies par le droit commun, quant au tarif, quant au délai pour en faire la déclaration... etc..., c'est-à-dire qu'elles échappent à la loi du 28 février 1872. Les présomptions légales de l'article 9 leur sont d'ailleurs parfaitement applicables. L'Administration pourra les opposer à un nouveau possesseur, quitte à celui-ci à établir qu'il est propriétaire à titre d'héritier, qu'il est dans le délai de six mois, à lui imparti pour déclarer la succession, et enfin que c'est le tarif des transmissions par décès qui seul est applicable. Parfois la quotité de l'impôt exigible sera plus élevée, au cas de mutation par décès, qu'au cas d'acquisition à titre onéreux. La régie aura, à son tour, le droit d'invoquer cette circonstance pour faire la réclamation la plus forte.... Ce sont les termes mêmes

employés par le législateur de 1872 qui écartent implicitement de l'application de la loi nouvelle les mutations de fonds de commerce par décès. La loi parle du prix de la mutation, de l'acte qui la constate... etc...., toutes expressions exclusives de la pensée d'une transmission par décès...

Les cessions de fonds de commerce après faillite sont assujetties à l'enregistrement obligatoire, qu'elles soient verbales ou constatées par acte; mais elles continuent certainement à jouir du tarif réduit qui leur a été accordé par la loi du 24 mai 1834 (article 12). La loi générale de 1872 n'a pu déroger implicitement à une législation toute spéciale sur les ventes après faillite.

Jusqu'ici nous n'avons eu à signaler aucune divergence d'opinion entre les auteurs et la jurisprudence. Parmi toutes les transmissions déjà examinées, seules les mutations de fonds de commerce à titre onéreux, en usufruit ou en propriété, sont soumises à la loi du 28 février 1872. Cela est universellement admis. Mais les difficultés s'élèvent et les controverses réapparaissent au sujet des mutations à titre gratuit; et en effet, il faut bien reconnaître que la question est très délicate. *A priori* et si l'on considère l'économie générale des lois concernant les mutations, on ne peut s'empêcher de remarquer, qu'en législation, il n'y avait aucun motif pour ne pas étendre aux donations entre vifs de fonds de commerce les règles tracées par la loi du 28 février 1872. Mais il faut se demander si c'est bien là ce qu'a voulu et décidé le législateur? Les auteurs qui admettent l'affirmative, c'est-à-dire qui traduisent l'article 7 de la loi de 1872 comme s'il y avait « les mutations de propriété à titre onéreux et à titre

gratuit », font valoir deux arguments d'une valeur incontestable.

Ils invoquent, en premier lieu, la nécessité de mettre en harmonie les principes s'appliquant à tous les genres de transmissions. Pourquoi supposer, disent-ils, que le législateur a exonéré de l'impôt les donations de fonds de commerce, quand il y a assujetti les donations d'immeubles ? Il y avait parité de motifs, et les textes de la loi de 1872 n'étant pas absolument clairs, on doit adopter la solution la plus logique.

Cette solution, ajoutent-ils ensuite, c'est-à-dire l'application aux mutations gratuites de la loi de 1872, est plus conforme aux nécessités pratiques. « Si on la repousse, dit Demante, la porte est ouverte à la fraude. Tout acquéreur pourra se dire donataire, et la preuve de la fraude incombant à l'Administration sera très difficile. Nous retombons dans le système des lois imparfaites se laissant impunément violer (1) ».

Enfin, quelques auteurs, pour donner plus de poids à ces deux premières raisons, font appel aux textes eux-mêmes. L'article 7 de la loi de 1872, disent-ils, ne mentionne bien que les mutations à titre onéreux, mais les articles 8 et 9 ne font plus cette précision ; ils parlent en général de la mutation de propriété des fonds de commerce ou des clientèles. Qu'est-ce à dire, sinon que la loi de 1872 vise aussi bien les donations que les transmissions à titre onéreux ?

Ce dernier argument est facile à réfuter. M. Demante lui-même, bien que partisan de la solution à

(1) Principes de l'Enregistrement, t. II, n° 769.

laquelle il conduit, nous donne la meilleure réponse qu'on puisse formuler : « L'article 7, dit-il, est constitutif de la matière ; la compréhension des articles 8 et 9 est limitée par l'article 7, et ces deux textes ne sont là que pour régler les détails d'organisation (1) ».

Et en effet, il est incontestable que le principe est posé par l'article 7 ; les autres textes ne font que réglementer ce principe ; dès lors, il importe peu que les articles 8 et 9 se servent d'expressions plus ou moins larges. « Au surplus, fait remarquer judicieusement M. Naquet (2), la généralité des articles 8 et 9 n'est point aussi réelle qu'on veut bien le dire. L'article 8 suppose même dans deux paragraphes que la mutation résulte uniquement d'une vente ; le premier paragraphe fait allusion à l'insuffisance du prix de vente de fonds de commerce et le second déclare qu'il sera perçu un droit en sus sur le montant de l'insuffisance ».

Va-t-on objecter encore avec M. Garnier (3) que « si le législateur a spécialement arrêté son attention sur les mutations à titre onéreux, c'est que les transactions de l'espèce revêtent le plus souvent cette forme ? » Nous ne croyons pas qu'en matière de présomptions légales, et pour interpréter une loi dérogeant au droit commun, on puisse faire un pareil raisonnement. Il tombe devant le dilemme posé par M. Naquet : « Ou les mots à *titre onéreux* ne veulent rien dire, ce que l'on ne doit pas supposer, ou bien

(1) Tome II, n° 769.

(2) Tome I^{er}, p. 288.

(3) V° Fonds de commerce, n° 11.

« ils ont été insérés dans le texte afin de limiter l'application de la loi aux mutations faites à ce titre (1) ».

L'argument de texte ainsi écarté, que reste-t-il en faveur du système que nous combattons ? Les considérations pratiques, et notamment ce fait que la loi peut-être facilement tournée par le contribuable. Cela même est-il bien certain ? Dans la plupart des cas, les donations de fonds de commerce étant assez rares, sauf entre parents, l'administration établira facilement la fraude. Quand elle aura prouvé la mutation au moyen des présomptions légales et que le nouveau possesseur aura objecté qu'il y a mutation à titre gratuit, il sera toujours possible à la régie de trouver dans les circonstances de la cause des éléments de preuve contraire, des présomptions de fraude, que le juge du fait sera d'autant plus disposé à admettre, que les donations de fonds de commerce sont plus rares (2).

Au surplus, lors même que l'œuvre du législateur serait imparfaite, lors même que la théorie générale des mutations manquerait d'unité, il est impossible à l'interprète d'y suppléer, d'ajouter aux textes et de les contredire. Or, nous avons surabondamment démontré que les textes sont aussi clairs que possible. L'article 7 parle des *mutations de fonds de commerce*

(1) Naquet, t. I, p. 288.

(2) La jurisprudence a décidé, à bon droit, croyons-nous, que les présomptions de l'article 9 de la loi du 28 février 1872 ne peuvent être repoussées par la simple allégation que la mutation de fonds de commerce s'est opérée à titre gratuit (V. dans ce sens un jugement de la 2^e chambre du tribunal civil de la Seine, du 24 janvier 1895. — Pandectes françaises, 1896, VI, 43).

à titre onéreux, écartant, par son silence même, les donations.

Il est bon de noter également que l'opinion de M. Demante aurait, en pratique, des conséquences plus étranges encore que celles que nous objectent nos contradicteurs. Une loi ne peut être scindée; il n'est pas permis d'y prendre seulement ce que l'on juge convenable et pratique. Le principe une fois posé doit produire tous ses effets. Or, supposons un instant que la loi du 28 février 1872 vise, comme on le prétend, aussi bien les mutations à titre gratuit que les mutations à titre onéreux; quel tarif va-t-on appliquer aux premières? Nécessairement le même qu'aux secondes. La loi ne distingue pas. Elle assujettit à l'impôt de 2 p. % *toutes les mutations* dont elle s'occupe. Est-il vraisemblable qu'une pareille innovation ait pu être réalisée, sans que cela soit dit expressément? Quand la loi fondamentale de l'enregistrement établit une différence si profonde entre le tarif de la donation et celui de la vente, peut-on admettre, sans un texte formel, que le législateur de 1872, quant aux fonds de commerce, ait supprimé cette différence essentielle et soumis aux mêmes droits les transmissions à titre gratuit et les transmissions à titre onéreux.

La jurisprudence a commencé par déclarer la loi du 28 février 1872 applicable aux mutations à titre gratuit de fonds de commerce (1). Mais bientôt la doctrine contraire, c'est-à-dire celle que nous avons

(1) Voir dans ce sens un jugement du tribunal de la Seine du 21 janvier 1881, Journal de l'Enregistrement, n° 21518.

défendue, prévalut devant les tribunaux (1). Elle a été définitivement reconnue par un arrêt de la Cour de cassation du 2 août 1886 (2), dont les considérants sont remarquables : « Attendu qu'il est constaté, en fait, « par le jugement attaqué, que la cession du fonds « de commerce de Lebrun père à son fils François « a eu lieu à titre gratuit ; attendu que la loi du « 28 février 1872, dans son article 9, n'a soumis à la « formalité que les mutations de propriété à titre « onéreux de fonds de commerce ou de clientèles « qu'elles a frappées d'un droit proportionnel de « 2 p. % ; qu'après avoir ainsi nettement désigné les « mutations qu'il voulait atteindre, le législateur, « dans les deux articles suivants, a réglementé la « perception du nouvel impôt et édicté les mesures « destinées à en assurer le recouvrement ; que les « dispositions des articles 8 et 9 sont donc dans une « intime connexité avec celles de l'article 7, dont elles « ne sont que les accessoires, et qu'elles ne peuvent « s'appliquer à d'autres mutations que celles dont « parle cet article, c'est-à-dire aux mutations à titre « onéreux ; que cette interprétation restrictive s'im- « pose avec une nouvelle force quand on examine en « elles-mêmes les dispositions de l'article 8 ; qu'en « effet, on ne saurait admettre que, dans le 1^{er} alinéa « de cet article où le législateur fixe le délai dans « lequelles actes sous seings privés soumis au nouvel « impôt doivent être présentés à la formalité, il ait eu

(1) Jugement de Vannes du 30 novembre 1882. Journal de l'Enregistrement, n° 22087. — Jugement de Lorient du 27 août 1884. Journal de l'Enregistrement, n° 22,505.

(2) Pandectes françaises, 1886, I, 231.

« en vue les donations de fonds de commerce ; qu'il
« n'a pu supposer que de tels actes seraient dressés
« dans la forme sous seings privés ; qu'en outre, dans
« les alinéas suivants, où il organise la sanction des
« prescriptions qu'il vient d'édicter, c'est le défaut de
« déclaration ou l'insuffisance du prix attribué aux
« ventes dans les déclarations qu'il vise en termes
« exprès ; que ce serait donc ajouter aux termes de la
« loi que d'en étendre l'application aux mutations
« à titre gratuit (1).

(1) Voir un jugement plus récent du tribunal de la Seine, 22 juillet 1893. Rép. pér. 8166.

(1) Dans le paragraphe que nous avons consacré aux mutations de jouissance d'immeubles à titre gratuit (titre II, chapitre II, appendice II), après avoir indiqué que la plupart des tribunaux reconnaissait qu'elles étaient passibles de l'impôt proportionnel, nous avons signalé un jugement rendu en sens contraire par le tribunal de la Seine (30 novembre 1888). Ce tribunal, disions-nous, paraît avoir été entraîné à cette conclusion par un arrêt de la Cour de cassation en date du 2 août 1886 aux termes duquel la loi du 28 février 1872, sur les mutations de fonds de commerce, n'atteint que les transmissions de ces fonds, consenties à titre onéreux. Nous avons renvoyé après l'étude des donations de fonds de commerce, la question de savoir si les lois du 23 août 1871 et du 28 février 1872 devaient nécessairement imposer, quant aux mutations à titre gratuit, la même solution. Nous ne le croyons pas. Les lois de 1871 et de 1872 ont chacune leur autonomie, leur caractère propre ; elles se suffisent à elles-mêmes et de plus l'interprétation extensive est interdite... M. Naquet fait une réflexion parfaitement exacte et qui est la meilleure manière de répondre à notre difficulté... « Quand à l'assimilation des meubles aux immeubles, « dit-il, au point de vue des conditions de l'exigibilité de l'impôt, « je reconnais qu'elle est dans l'esprit de la loi, mais seulement quand il s'agit de la mutation à titre onéreux, les art. 8 et 9 « de loi de 1872 étant dominés par l'art. 7 » (tome 1^{er}, page 288).

§ II

L'article 7 de la loi du 28 février 1872 soumet au droit proportionnel les mutations à titre onéreux de fonds de commerce. Il pose le principe ; l'article 8 règle les détails d'application et joue ainsi pour les fonds de commerce le rôle que joue l'article 4 de la loi du 27 ventôse an IX pour les mutations d'immeubles. Dès lors que le législateur voulait assujettir à l'impôt les mutations de fonds de commerce, il était nécessaire de prévoir les transmissions verbales et de fixer un délai, passé lequel le contrevenant serait puni d'une amende. « Les actes sous signatures privées, dispose l'article 8 contenant mutation de propriété de fonds de commerce, sont enregistrés dans les trois mois de leur date. A défaut d'actes constatant la mutation, il y est suppléé par des déclarations détaillées et estimatives faites au bureau de l'Enregistrement de la situation du fonds de commerce, dans les trois mois d'entrée en possession... » Le nouveau possesseur ne peut donc échapper à la loi. La mutation verbale, comme la mutation constatée par acte, doit être, dans les trois mois, dénoncée à l'Administration. Supposons cependant qu'un acquéreur de fonds de commerce ne fasse pas les déclarations prescrites, la régie va-t-elle se trouver désarmée ? Non, car la loi de 1872 a créé un système de présomptions légales, analogue à celui qu'avait établi pour les transmissions immobilières le législateur de l'an VII. Ce sont ces présomptions légales avec la théorie de la preuve contraire qui vont faire l'objet du chapitre suivant.

CHAPITRE II

DES PRÉSUMPTIONS LÉGALES ACCORDÉES A L'ADMINISTRATION PAR L'ARTICLE 9 DE LA LOI DU 28 FÉVRIER 1872.

« La mutation de propriété des fonds de commerce ou des clientèles, dit l'article 9 de la loi de 1872, est suffisamment établie, pour la demande et la poursuite des droits d'enregistrement et des amendes, par les actes ou écrits qui révèlent l'existence de la mutation, ou qui sont destinés à la rendre publique, ainsi que par l'inscription au rôle des contributions du nom du nouveau possesseur, et des paiements faits en vertu de ces rôles, sauf preuve contraire ... »

Ce texte appelle deux observations préliminaires. La première, c'est que la loi du 28 février 1872, toutes les fois qu'elle parle des mutations de propriété, de fonds de commerce, ajoute à cette expression les mots « ou des clientèles ». La clientèle n'est-elle donc pas comprise dans le fonds de commerce ? N'est-elle pas un de ses éléments constitutifs ? Une petite controverse s'est élevée sur ce point. Les uns prétendent que le législateur n'a voulu atteindre que les clientèles commerciales. Son but, lors de la confection de la loi de 1872, était de soumettre à l'impôt les mutations commerciales seules. D'ailleurs, les textes se prêtent

à cette interprétation, le mot clientèle n'étant là que pour préciser et renforcer l'expression « fonds de commerce ».

Cette opinion, parfaitement raisonnable en soi, a le grand tort d'être contredite très nettement par les travaux préparatoires de la loi de 1872 et le compte-rendu des débats. Le texte primitif proposé par la commission à l'Assemblée nationale ne mentionnait que les mutations de fonds de commerce. Le mot « clientèle » a été ajouté au projet sur un amendement de M. Journault, député, qui s'est exprimé ainsi : « Messieurs, je propose d'ajouter après ces mots « les mutations de propriété à titre onéreux » ces mots « ou clientèle »... Ce mot de clientèle se trouve dans une proposition de loi sur les ventes de fonds de commerce, que j'ai eu, avec quelques-uns de mes collègues, l'honneur de présenter à l'Assemblée dès le 15 janvier dernier. Nous avons eu la satisfaction de voir que la plupart des dispositions essentielles de notre proposition avaient passé dans le projet qui est en discussion. Mais nous croyons que le mot « clientèle » est nécessaire pour atteindre certaines transmissions qui ne sont pas comprises dans l'expression fonds de commerce : ainsi, les clientèles d'agents d'affaires. Je crois, que dans l'idée de la commission, ces mots fonds de commerce s'appliquent même aux espèces que nous voulons viser par le mot clientèle, mais il pourrait y avoir là une confusion qu'il est nécessaire de prévenir, et c'est pour que cette confusion n'existe pas au point de vue du fisc que je vous propose d'ajouter ces mots : ou clientèle. Je prie le rapporteur de bien vouloir nous dire si le mot de clientèle lui paraît rentrer dans l'ordre d'idées adoptées par la commission, et s'il ne lui paraît pas nécessaire,

« pour dissiper toute équivoque, de l'introduire dans
« la loi? — La commission, a répondu le rapporteur,
« admet l'amendement présenté par M. Journault ».

D'ailleurs, pourquoi aurait-on ajouté le mot « clientèle », si on ne lui avait attaché aucun sens spécial. Ce serait une redondance inutile, les clientèles commerciales proprement dites rentrant dans l'expression fonds de commerce. C'est ce que fit remarquer un autre député, M. Sébert, qui au début de la discussion de l'amendement Journault, se méprenant sur le sens de l'addition proposée, avait dit en propres termes : « L'article parle déjà de l'achalandage, la « clientèle c'est la même chose ». A quoi M. Journault répondit : « Pardon, ce n'est pas la même chose, « L'achalandage s'applique uniquement aux fonds « de commerce... Le mot clientèle est nécessaire « pour atteindre certaines transmissions qui ne sont « pas comprises dans l'expresssion « fonds de commerce ».

Les clientèles en question sont certainement les clientèles civiles. MM. Demante et Naquet ne croient cependant pas pouvoir l'admettre. Ce dernier (1) dit notamment que l'addition de M. Journault ne fut présentée que pour éviter qu'on s'affranchît de la loi, au cas où la vente n'aurait pas d'autre objet que l'achalandage. La réponse à cet argument est faite par M. Journault lui-même : « Le mot clientèle est nécessaire pour atteindre certaines transmissions qui ne « sont pas comprises dans l'expression *fonds de*
« *commerce*. Or, l'achalandage, même vendu isolé-

(1) Tome I^{er}, n° 197.

« ment, est compris dans ce qu'on appelle le *fonds de commerce* (1).

Notre seconde observation préliminaire aura trait aux mots *nouveau possesseur* », que l'on retrouve dans l'article 9 de la loi de 1872 comme dans l'article 12 de la loi de frimaire. On se souvient qu'en commentant l'article 12 nous avons admis, contrairement à l'opinion de la jurisprudence, que la régie devrait prouver la possession matérielle pour avoir droit aux présomptions légales contre le nouveau propriétaire. Pour décider ainsi, nous avons invoqué un argument historique, qui n'aurait pas sa raison d'être en matière de mutations de fonds de commerce. Le législateur de 1872 a certainement voulu mettre en harmonie les lois civiles et les lois fiscales. La convention emportant, de plein droit, mutation de propriété ou d'usufruit, la possession est indifférente à l'exigibilité du droit. L'Administration n'aura donc, pour réclamer légalement l'impôt de mutation, qu'à établir l'existence de certains faits, à l'étude desquels nous arrivons, et qui sont les présomptions légales de l'article 9 de la loi du 28 février 1872.

(1) La jurisprudence admet le système que nous défendons. V. Rouen, 28 décembre 1876. Rép. pér., 4562 ; — Beauvais, 21 novembre 1876. Rép. pér., 4687 ; — Cass., 10 mars 1879. Rép. pér., 5188. — Voir pourtant en sens contraire : Cass., 6 juillet 880. Sirey, 1880, I, 432.

§ I

Première catégorie de présomptions légales, établies
par l'article 9 de la loi du 28 février 1872.

« La mutation est suffisamment établie par les actes ou écrits qui en révèlent l'existence ou qui sont destinés à la rendre publique, etc... » (art. 9).

Sur la présomption résultant des actes ou écrits qui révèlent la transmission de fonds de commerce, nos développements seront très courts. Nous avons suffisamment précisé la signification des mots « actes et écrits » en faisant le commentaire, soit de l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII (1), soit de l'article 11 de la loi du 23 août 1871 (2). On sait que ces deux textes établissaient déjà, comme présomptions légales, « les actes constatant la mutation de propriété ou de jouissance d'immeubles ». Nous nous bornerons à rappeler que les expressions employées par le législateur sont très compréhensives ; elles visent l'aveu écrit, la déclaration extrajudiciaire écrite, les locations verbales, etc..., et, d'une façon générale, toutes les transactions révélant la transmission de fonds de commerce ou de clientèles. C'est au juge du fait à apprécier souverainement si les actes invoqués par la régie ont un caractère suffisamment probant. Il a été décidé, notamment, que les jugements constatant une transmission de fonds de commerce rentrent

(1) V. ci dessus, page 114.

(2) V. ci-dessus, page 141.

en première ligne dans les actes ou écrits par lesquels, aux termes de la loi du 28 février 1872, « la mutation de propriété des biens de cette nature est suffisamment établie pour la demande et la poursuite des droits d'enregistrement » (1).

On ne peut d'ailleurs opposer au « nouveau possesseur » que les actes ou écrits émanés de lui ou des personnes dont il est l'ayant-droit.

A notre avis, les prospectus, les enseignes, etc., rentrent dans la catégorie des « écrits », au sens que donne à ce mot la loi de 1872.

Quant aux actes ou écrits qui sont destinés à rendre la mutation publique, ils sont très nombreux et l'on ne peut en signaler que quelques-uns.

La jurisprudence admet qu'il y a preuve suffisante de mutation lorsque le nouveau possesseur a fait annoncer dans des journaux et prospectus « qu'il a pris la suite des affaires de son prédécesseur (2) ; qu'il a acquis, par conventions verbales, un fonds de commerce, et que l'entrée en jouissance est fixée à telle date, etc. Les tribunaux reconnaissent même la mutation suffisamment prouvée par des affiches et enseignes portant : Maison de commerce Z... ; X..., successeur...

D'autre part, certaines lois imposent aux commerçants des déclarations, des mesures de publicité que l'Administration est parfaitement en droit d'invoquer pour établir la transmission. Ainsi en est-il notamment de la loi du 17 juillet 1880, dont nous citons

(1) Jugement du tribunal civil de la Seine, 2^e chambre, 11 mars 1899. *Pandectes françaises*, 1900, VI, p. 23.

(2) Jugement de Niort du 14 août 1876. *Journal de l'Enregistrement*, n° 20247).

quelques passages particulièrement intéressants pour notre étude :

Art. 2. — « A l'avenir, toute personne qui voudra avoir un café, cabaret ou autre débit de boissons à consommer sur place, sera tenue de faire, quinze jours au moins à l'avance et par écrit, une déclaration indiquant : 1° ses nom, prénoms, lieu de naissance, profession et domicile ; 2° la situation du débit ; 3° à quel titre elle doit gérer le débit ; et les nom, prénoms, profession et domicile du propriétaire, s'il y a lieu. Cette déclaration sera faite à la mairie de la commune où le débit doit être établi. A Paris, elle sera faite à la préfecture de police. Il en sera immédiatement donné récépissé. Dans les trois jours de cette déclaration, le maire de la commune où elle aura été faite en transmettra copie intégrale au procureur de la République de l'arrondissement ».

Article 3. — « Toute mutation dans la personne du propriétaire et du gérant devra être déclarée dans les quinze jours qui suivront. La translation du débit d'un lieu à un autre devra être déclarée huit jours au moins à l'avance. La transmission de ces déclarations sera faite aussi au procureur de la République de l'arrondissement, conformément aux dispositions édictées dans le précédent article 2 ».

Article 4. — « L'infraction aux dispositions des deux précédents articles sera punie d'une amende de 16 à 200 francs ».

Somme toute, il n'est pas possible, en cette matière, de tracer des règles de droit. La loi a laissé toute latitude au magistrat pour décider si tel écrit, telle mesure de publicité, prouvent réellement la mutation. On fera d'ailleurs une remarque, c'est que, par suite de la nature même du fonds de commerce, l'Administra-

tion se trouve mieux armée contre la fraude que lorsqu'il s'agit de transmissions secrètes d'immeubles. Dans son intérêt même, le commerçant est obligé de faire une certaine réclame, et il lui est bien difficile d'échapper aux investigations de la régie. Ajoutez à cela que pour un grand nombre de négociants, pour les cafés, débits de boissons, l'Enregistrement peut encore trouver des éléments de preuve dans les carnets des agents des contributions indirectes. C'est ce que décide notamment une solution de la Direction générale de l'Enregistrement en date du 30 juillet 1884, solution que l'on ne peut qu'approuver.

§ II

Deuxième catégorie de présomptions légales établies
par l'article 9 de la loi du 28 février 1872.

« La mutation est suffisamment établie par l'inscription au rôle des contributions du nom du nouveau possesseur et des payements faits en vertu de ce rôle ».

Cette rédaction reproduit presque littéralement l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII. Le rapporteur de la loi de 1872 a d'ailleurs expliqué que les moyens d'exécution de cette loi étaient sensiblement les mêmes que ceux autorisés par les mutations de propriété ou de jouissance d'immeubles : « Bien que la commission, « disait-il, n'ait pas admis que les mutations de fonds « de commerce pussent être assimilées aux mutations « immobilières, elle a cependant considéré, eu égard « à l'importance de cette propriété, qu'il fallait cher-
« cher dans législation existante les moyens de ré-

« pression de la fraude applicables aux mutations
« immobilières. L'article 8 n'a d'autre objet que d'é-
« tendre aux ventes de fonds de commerce le mode
« de déclaration, les procédés de répression et les
« moyens de preuve admis en matière de vente d'im-
« meubles, et notamment par les dispositions pénales
« que vous avez votées en août 1871 ».

L'article 9, aurait-il pu ajouter, a le même but : rendre applicables aux mutations de fonds de commerce les présomptions légales admises en matière de transmissions d'immeubles, et notamment l'inscription au rôle de la contribution et les paiements faits en conséquence. Seulement il ne s'agit plus ici de la contribution foncière, ni de la contribution mobilière. L'inscription au rôle, à laquelle fait allusion l'article 9, est l'inscription au rôle des patentes, impôt auquel sont assujettis tous les commerçants. L'instruction générale n° 2433 (page 10) prescrivait aux agents de l'Enregistrement de faire des recherches à ce sujet. « Dès le mois de juillet prochain, disait-elle, les
« agents auront soin de consulter les rôles supplé-
« mentaires des patentes, afin de s'assurer que les
« mutations qui auraient eu lieu n'ont pas échappé à
« la formalité ou à la déclaration. Toutes les fois qu'il
« résultera de ces rôles que les mutations de fonds de
« commerce ont eu lieu postérieurement à la loi du
« 28 février, les droits et amendes seront réclamés.
« On rappelle que les actes qui ne sont pas sujets à
« l'enregistrement dans un délai déterminé ne font
« pas foi de leur date, et que les actes de vente de
« fonds de commerce se trouvaient dans cette catégo-
« rie avant la loi nouvelle ».

Ces recherches ne donnèrent pas grand résultat. C'est ce qu'explique une instruction générale posté-

rieure (n° 2555) qui établit une nouvelle manière de procéder. « L'expérience, disait-elle, a démontré que « ces recherches (celles qui avaient été prescrites par « l'Instruction n° 2433) ne sont pas toujours suffisantes, certains transferts de patentes, effectués sur la « réclamation des parties, à la suite de cession d'établissements commerciaux, n'étant pas inscrits sur les « rôles supplémentaires. Pour que le contrôle prescrit « à cet égard soit complet et fructueux, il est indispensable que les agents de l'Enregistrement « sultent, non seulement les rôles supplémentaires « de patentes déposés entre les mains des percepteurs, « mais encore les registres sur lesquels les directeurs « des contributions directes inscrivent annuellement, « pour chaque arrondissement de contrôle, et au « fur et à mesure qu'elle leur parviennent, les diverses demandes ou réclamations formées par les contribuables en matière de contributions directes ».

Quoi qu'il en soit d'ailleurs des dispositions particulières prises par l'Administration pour découvrir la fraude, ses réclamations ne seront approuvées par les tribunaux que si elle démontre tout à la fois l'existence de l'inscription au rôle de la contribution des patentes et l'acquittement de l'impôt. La loi exige ici, comme pour les mutations d'immeubles, la réunion des deux conditions : inscription et paiements. Il y avait même motif de décider — et le législateur de 1872, comme celui de l'an VII, a estimé — que les présomptions légales devant être entourées de toutes les garanties et avoir un caractère de très-grande probabilité, la preuve des deux faits devrait être administrée par la régie.

La loi dit en outre « des paiements faits en vertu de ce rôle ». Il faut donc au moins deux paiements effec-

tués par le nouveau possesseur en connaissance de cause. Au surplus, nous renvoyons aux développements déjà donnés à propos de l'article 12 de la loi de frimaire. Les solutions sont les mêmes, qu'il s'agisse d'inscription inexacte, irrégulière, etc .. (1). La jurisprudence a déjà eu un grand nombre de fois l'occasion de faire application des principes posés par l'article 9 de la loi de 1872 (2). Elle a toujours reconnu que la réunion de l'inscription au rôle et des paiements était à la fois nécessaire et suffisante pour l'exigibilité de l'impôt de mutation.

Ce n'est pas à dire que, pris isolément, les deux faits n'aient aucune force probante. A défaut de présomptions légales, l'Administration peut, en effet, opposer les présomptions simples. L'inscription au rôle, par exemple, non suivie de paiements, mais corroborée et renforcée par les circonstances de la cause, déterminera parfois la conviction du magistrat, qui fera droit aux réclamations de la régie et appréciera que la mutation est suffisamment établie.

§ III

De la preuve contraire.

Ici, le texte de l'article 9 de la loi de 1872 est un peu différent de celui de l'article 12 de la loi de frimaire. L'article 9, en effet, ajoute *in fine* un membre de phrase qui ne se trouve pas dans l'article 12 : « sauf

(1) V. ci-dessus, page 98 et suiv.

(2) V. notamment un jugement de la Seine du 14 janvier 1881 ; de Lille, du 20 mai 1882, etc.

preuve contraire ». C'est une réserve inutile puisque, de droit commun, nos présomptions légales sont des présomptions *juris tantum*. Elles ne sont pas de celles sur le fondement desquelles la loi annule certains actes ou dénie l'action en justice, c'est-à-dire qu'aux termes de l'article 1352 du Code civil elles peuvent être combattues par la preuve contraire.

Non-seulement la réserve faite par le législateur est inutile, mais encore elle est dangereuse ; elle peut servir de base à deux théories qui seraient inexactes. En premier lieu on pourrait songer à déduire *a contrario* de l'article 9 que la preuve contraire n'est pas admise contre les présomptions des articles 12 et 13 de la loi de frimaire, puisque ces textes ne la réservent pas expressément. Nous avons indiqué par ailleurs qu'un tel raisonnement serait absolument inadmissible ; nous verrons un peu plus loin que la discussion, à la suite de laquelle les mots « sauf preuve contraire » ont été introduits dans l'article 9 de la loi de 1872, confirme entièrement notre manière de voir. Au surplus, il est inutile d'insister, aucun auteur n'étant tombé dans l'erreur que nous signalons.

Au contraire, une seconde théorie qui nous paraît également inexacte a trouvé quelques adhérents et peut même, semble-t-il, se recommander de quelques décisions judiciaires. On a conclu, en effet, de la réserve expresse faite par le législateur, que, dans l'appréciation des preuves contraires opposées aux présomptions légales de mutations de fonds de commerce, le magistrat devait être plus large, moins exigeant qu'en matière de mutations immobilières. Autrement, a-t-on dit, à quoi servirait cette mention spéciale, puisque le droit commun suffisait et que les présomptions légales

de l'article 9, même sans la finale du texte, étaient incontestablement des présomptions *juris tantum*. Ou les mots « sauf preuve contraire » sont une redondance inutile, et ils ne veulent rien dire, ce que l'on ne doit pas supposer; ou bien, au contraire, ils signifient que le législateur a voulu modifier quelque peu le droit commun, c'est-à-dire permettre au redevable poursuivi par la régie d'opposer toutes espèces de preuves, même, par exemple, de simples présomptions.

C'est bien un raisonnement de ce genre qui semble avoir inspiré un jugement rendu par le tribunal de Gien le 25 juin 1883 (1). L'Administration, se fondant sur les présomptions établies par l'article 9 de la loi du 28 février 1872, réclamait le droit proportionnel sur la transmission d'un fonds de commerce de marchand de bois en gros. Le tribunal de Gien se crut autorisé à nommer des experts pour vérifier les allégations des parties, celles-ci prétendant que le fonds de commerce n'avait aucune valeur, et soutenant, en outre, que d'après les usages locaux, le commerce de marchand de bois en gros n'est pas susceptible d'être cédé.

Ce jugement nous paraît critiquable à plusieurs points de vue. Et d'abord, il a sa base dans une argumentation inexacte. Il n'est pas vrai de dire que le législateur de 1872, en réservant expressément la preuve contraire pour les présomptions légales de l'article 9, ait voulu par là autoriser toute espèce de preuves. L'article 9 est soumis aux règles du droit commun; or, nous avons établi (2) que les présomp-

(1) Journal de l'Enregistrement, n° 22462.

(2) V. ci-dessus, page 118.

tions légales ne peuvent être combattues que par des preuves proprement dites, non par de simples présomptions. L'article 1352 du Code civil, qui trouve ici son application, porte : « Nulle preuve n'est admise contre certaines présomptions », ce qui implique que « des preuves » sont permises contre d'autres. Et à quoi servirait-il d'ailleurs au législateur d'établir des présomptions légales, si leur force probante n'était pas plus grande que celle de simples présomptions ? Il faut remarquer, en second lieu, comment les choses se passèrent lors de la discussion de la loi à l'Assemblée nationale. Comme un député objectait que les éléments de preuve, indiqués par l'article 9 de la loi de 1872, n'emportaient pas toujours la complète certitude de l'existence d'une mutation de fonds de commerce, le rapporteur lui répondit « que ces présomptions ne seraient pas absolues ; que l'acquéreur, dont le nom figurerait sur la « patente, aurait parfaitement le droit de prouver le « contraire... etc. » Et c'est à la suite et comme conséquence de ces observations que les mots « sauf preuve contraire » furent insérés dans le texte de l'article 9. Ils sont donc réellement un membre de phrase inutile, puisque la discussion de la loi démontre qu'ils ont été ajoutés uniquement pour réserver la preuve contraire de droit commun, et non pas pour modifier les conditions ordinairement exigées pour l'admission de cette preuve contraire.

Le jugement de Gien précité, en admettant la procédure d'expertise et d'enquête, crée une dérogation injustifiée aux principes. Il élargit le sens de la réserve légale « sauf preuve contraire », et cela sans que ni la lettre de l'article 9, ni la discussion, ni l'esprit de la loi, l'y autorisent.

Au surplus, même en laissant de côté la question de preuve contraire, le jugement serait encore critiquable. La procédure qu'il autorisait nécessitait la comparaison des parties, leur interrogatoire, un échange d'observations orales, et même une enquête auprès des tiers, toutes choses incompatibles avec les règles générales de la loi du 22 frimaire an VII.

Pour la distinction entre les preuves et présomptions, très importante en notre matière, puisque les preuves proprement dites sont seules opposables aux présomptions légales, nous renvoyons à ce qui a été dit au début de cette étude (1). Les solutions sont les mêmes et nous n'avons ici rien de particulier à signaler.

(1) V. ci-dessus, p. 27.

TITRE IV

Autres présomptions légales prévues par les lois fiscales.

A côté des présomptions d'ordre général concernant les transmissions, la loi fiscale en a créé quelques autres moins importantes et d'une application plus particulière. Il en est deux cependant qu'il n'est pas possible de passer sous silence. Nous voulons parler de la présomption légale de décès au cas d'absence (articles 24 de la loi du 22 frimaire an VII et 40 de la loi du 28 avril 1816) et de la présomption de libéralité établie par le législateur lorsque des « sommes, rentes ou émoluments quelconques », sont dus par un assureur à raison du décès d'un assuré (Article 6 de la loi du 21 juin 1875). Ces présomptions feront l'objet de deux chapitres.

CHAPITRE PREMIER

DE LA PRÉSUMPTION LÉGALE DE DÉCÈS, EN CAS D'ABSENCE.

Sur cette première présomption, nos développements seront très brefs. L'examen du caractère de l'absence et de ses effets au point de vue civil ne rentre pas dans le cadre de cette étude. La seule remarque que nous ayons à faire, c'est que, s'inspirant des principes du droit civil qui assimile l'absence à la mort naturelle, la loi fiscale exige l'impôt de mutation par décès des héritiers ou légataires d'un absent. L'idée de notre législateur est celle-ci : L'absence équivaut à une présomption de décès. De cette présomption découlent certaines règles civiles et certaines règles fiscales. Ces dernières exigent notamment qu'il soit fait une déclaration de succession, comme si l'absent était décédé. Elles fixent le délai imparti aux héritiers pour faire cette déclaration, et prévoient en outre la restitution des droits perçus si l'absent vient à reparaitre.

L'article 24 de la loi du 21 frimaire an VII décide que, pour la succession d'un absent, le délai de six mois donné pour faire la déclaration ne courra que du jour de la mise en possession, et l'article 40 de la loi du 28 avril 1816 ajoute : « Les héritiers, légataires et tous autres appelés à exercer des droits subordon-

nés au décès d'un individu dont l'absence est déclarée, sont tenus de faire dans les six mois, du jour de l'envoi en possession provisoire la déclaration à laquelle ils seraient tenus s'ils étaient appelés par l'effet de la mort, et d'acquitter les droits sur la valeur entière des biens ou droits qu'ils recueillent. En cas de retour de l'absent, les droits payés seront restitués, sous la seule déduction de celui auquel aura donné lieu la jouissance des héritiers ».

Lors donc que des héritiers présomptifs, dans les conditions prévues par les art. 115 et suiv. du Code civil, auront été envoyés en possession provisoire des biens d'un absent, la loi fiscale présume que celui-ci est décédé, et oblige en conséquence les bénéficiaires de la succession à en faire la déclaration. Il y a là une véritable présomption légale *juris et de jure*. L'Administration n'a qu'une preuve à faire : celle de l'envoi en possession provisoire, et les héritiers n'ont aucun moyen, ce fait matériel étant établi, d'échapper au payement des droits. Ils sont mis sur le même pied que les héritiers d'une personne décédée, la date de l'envoi en possession formant le point de départ des six mois accordés pour l'acquiescement de l'impôt.

Pour la consistance de la succession, la liquidation de la communauté, etc..., et d'une façon générale pour l'assiette de l'impôt, tout se passe comme au cas de décès. Aucun délai extraordinaire ne peut être obtenu par les héritiers, qui n'ont pas le droit d'alléguer, ni le retour probable de l'absent, ni aucune circonstance leur permettant de reculer l'acquiescement des droits : toutes conséquences qui ne trouvent leur explication que dans la présomption légale de décès.

Si l'absent reparaît, la fiction juridique s'évanouit. La loi décide expressément que, sauf la retenue des

droits auxquels a donné lieu la jouissance des héritiers, l'impôt leur est restitué. On ne pouvait d'ailleurs songer à appliquer le principe édicté par l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII, qui veut « que tout droit régulièrement perçu ne puisse être restitué quels que soient les événements ultérieurs ». Les droits de mutation par décès, au cas d'absence, ont bien été régulièrement perçus, mais c'était par suite d'une fiction, en vertu d'une présomption légale qui disparaît, que l'on considérait, pour ainsi dire, comme suspensive. Le retour de l'absent modifie la situation ; les mesures prises, soit au point de vue civil, soit au point de vue fiscal étaient subordonnées à cet événement. Puisqu'il se produit, il n'est que juste, la présomption légale de décès s'étant évanouie, de revenir en même temps sur les effets qu'elle avait engendrés. L'article 40, alinéa 2, de la loi du 28 avril 1816, fait application de ces idées.

CHAPITRE II

DE LA PRÉSUMPTION DE LIBÉRALITÉ ÉTABLIE PAR LA LOI,
LORSQUE DES SOMMES SONT DUES PAR UN ASSUREUR
A UN TIERS BÉNÉFICIAIRE, A RAISON DU DÉCÈS D'UN
ASSURÉ.

Il s'agit de l'assurance sur la vie, contractée par une personne au profit d'un tiers, et il faut supposer reportée au décès de l'assuré l'exigibilité des sommes dues au tiers bénéficiaire par l'assureur en vertu du contrat. L'Administration a-t-elle le droit de réclamer sur le montant du « capital assuré » les droits de mutation par décès ? Doit-on faire figurer dans l'actif de succession de l'assuré les sommes que la compagnie d'assurance va avoir à payer au tiers bénéficiaire ?

Dans le droit fiscal actuel, la réponse nous est fournie par l'article 6 de la loi du 21 juin 1873, qui crée une présomption légale et nous intéresse à ce titre. Le texte porte : « Sont considérés, pour la perception du droit de mutation par décès, comme faisant partie de la succession d'un assuré, sous la réserve des droits de communauté, s'il en existe une, les sommes, rentes ou émoluments quelconques, dus par l'assureur à raison du décès de l'assuré. Les bénéficiaires à titre gratuit de ces sommes, rentes ou émoluments, sont soumis aux droits de mutation, suivant la nature de leurs titres et leurs relations avec le défunt, conformément au droit commun... »

Avant la loi du 21 juin 1875, la question que résout l'article 6 était des plus controversées. Cependant la plupart des auteurs décidaient que l'impôt de mutation n'était pas dû, lorsque le tiers bénéficiaire de l'assurance était spécialement désigné par le contrat. On justifiait cette solution en disant que, dans cette hypothèse, le tiers n'héritait pas réellement, qu'il possédait en vertu d'un contrat antérieur, que le décès de l'assuré n'était qu'une condition d'exigibilité et non d'existence du capital assuré... etc... Au surplus, pour bien comprendre la difficulté, quelques notions générales sur le contrat d'assurance en lui-même sont indispensables.

L'assurance sur la vie peut se produire sous plusieurs formes. Ordinairement, ce contrat a pour objet d'attribuer à un tiers un « capital » ou « une rente » payable seulement au décès de l'assuré. L'opération ainsi réalisée est complexe. Entre l'assureur et l'assuré il y a une convention à titre onéreux. L'assuré verse des primes annuelles, en échange desquelles l'assureur s'engage à payer, dans des conditions déterminées, une somme à un tiers bénéficiaire. C'est bien une opération à titre onéreux : aléatoire pour la compagnie d'assurance qui spéculé sur le temps pendant lequel elle touchera les primes ; utile aussi pour l'assuré, qui parfois se réserve des avantages particuliers et personnels, et, dans tous les cas, trouve un moyen de faire une libéralité à une personne qui l'intéresse : le tiers bénéficiaire.

Entre ce tiers bénéficiaire et l'assuré, il n'y a généralement qu'un contrat à titre gratuit. C'est une donation faite sous une forme particulière par le second au premier.

Toutes ces conventions sont régies par les articles 1121 et 1122 du Code civil, qu'il est bon de reproduire.

Article 1121 : « On peut stipuler au profit d'un tiers, lorsque telle est la condition d'une stipulation que l'on fait pour soi-même, ou d'une donation que l'on fait à un autre. Celui qui a fait cette stipulation ne peut plus la révoquer, si le tiers a déclaré vouloir en profiter ». Article 1122 : « On est censé avoir stipulé pour soi et pour ses héritiers et ayants-cause, à moins que le contraire ne soit exprimé ou ne résulte de la nature de la convention ».

Sans entrer dans le détail — les assurances sur la vie se présentant, en pratique, avec des clauses extrêmement variées (1) — nous devons nous demander, en prenant pour type le contrat habituel que nous avons décrit, de quel patrimoine fait partie le bénéfice de l'assurance, dont sera débitrice, au décès de l'assuré, la compagnie à laquelle auront été versées les primes? Cette créance contre l'assureur se trouve-t-elle appartenir déjà au tiers bénéficiaire, en vertu de la stipulation qu'il a acceptée? ou bien est-elle encore dans le patrimoine de l'assuré? De droit commun, et en négligeant l'article 6 de la loi du 21 juin 1875, dans le premier cas les droits de mutation par décès ne sont pas exigibles; dans la seconde hypothèse l'Administration a le droit de les réclamer.

Comme il n'est pas possible de commenter la loi de 1875 sans connaître l'historique de la question, nous distinguerons deux périodes, séparées par cette loi,

(1). Pour tout ce qui concerne le contrat d'assurance sur la vie, consulter les ouvrages de Joseph Lefort, savoir :

1° Traité théorique et pratique du contrat d'assurance sur la vie, 4 vol., 1894-1906.

2° Etudes sur les assurances sur la vie, 1887.

depuis le Code civil. A chacune de ces deux périodes, nous consacrons un paragraphe distinct.

§ I

Période antérieure à la loi du 21 juin 1875.

Jusqu'en 1875, au point de vue civil, comme au point de vue fiscal, les controverses les plus vives se sont élevées sur la nature du droit du bénéficiaire d'une assurance. La question présentait d'ailleurs plusieurs intérêts. Au point de civil, notamment en ce qui concerne le droit des créanciers, il était extrêmement important de savoir si le « capital assuré » faisait partie, au jour du décès de l'assuré, du patrimoine de ce dernier ou bien du patrimoine du tiers bénéficiaire. Au regard de la loi fiscale, c'était l'exigibilité des droits de mutation qui était en jeu. Pendant cette première période, même en ce qui concerne la régie, la difficulté semblait ne pouvoir être tranchée autrement qu'à l'aide des principes du droit civil.

Quel était donc le droit commun? En se plaçant exclusivement au point de vue civil, la Cour de cassation basait sa doctrine sur une distinction à établir dans le contrat d'assurances entre la stipulation faite en faveur de tiers non spécialement désignés et la stipulation faite au profit d'une personne ou de personnes déterminées. Dans une note remarquable relative à plusieurs arrêts de la Cour suprême (1),

(1) Voir cette note dans Sirey. 1888, I, 121.

M. Labbé met parfaitement en relief cette distinction et la justifie pleinement : « Lorsque la stipulation est faite au profit de tiers « non spécialement désignés, quand, par exemple, le stipulant se borne à convenir « que le capital assuré sera payé lors de son décès à « ses héritiers, ou à son ordre ou aux personnes qu'il « se réserve de désigner ultérieurement, cette indication vague et indéterminée ne peut, de son vivant, « conférer un droit propre à ses héritiers encore « incertains ; ceux-ci ne peuvent être appelés à « recueillir le bénéfice du contrat d'assurances qu'en « vertu et dans les limites de leur vocation héréditaire, « qui ne s'ouvre qu'avec la succession. Dans ces « conditions, en effet, le droit au capital assuré, dérivant du contrat passé avec la compagnie d'assurances, continue à faire partie du patrimoine de l'assuré, tant que celui-ci, à la désignation indéterminée contenue dans la police, n'a pas substitué une désignation spéciale, tant que, au cas où ils' est réservé le droit de faire ultérieurement cette désignation, il n'a pas usé de la faculté que lui laissait le contrat. Demeuré dans le patrimoine du stipulant, le bénéfice de l'assurance est valeur successorale, conséquemment soumise à l'action des créanciers du défunt ». Logiquement, dans cette première hypothèse, il semble que l'on doive accorder à l'Administration le droit de réclamer l'impôt de mutation par décès sur le montant du « capital réservé ». De fait, ce droit ne lui a jamais été contesté. Le bénéfice de l'assurance est déclaré valeur successorale. Il doit acquitter les droits de succession.

« Le contrat d'assurance sur la vie, continue M. Labbé, par lequel il est purement et simplement stipulé que, moyennant le paiement de primes

« annuelles, une somme déterminée sera, à la mort
« du stipulant, versée à une personne spécialement dési-
« gnée, a pour effet, au cas où le contrat a été main-
« tenu par le paiement régulier des primes, d'une
« part, d'obliger, à la mort du stipulant, le promet-
« tant à verser le capital assuré entre les mains du
« tiers désigné, et, d'autre part, de créer à ce même
« instant, au profit du tiers bénéficiaire, un droit de
« créance contre le promettant. Ce droit est person-
« nel au tiers bénéficiaire, ne repose que sur sa tête,
« et ainsi ne constitue pas une valeur successorale.
« En effet, le capital assuré n'existe pas dans les biens
« du stipulant durant sa vie, et, d'un autre côté, le
« contrat n'en attribuant à celui-ci ni le bénéfice
« personnel, ni la disposition, et ne lui laissant que
« la faculté de rendre nuls les effets de la convention
« par le non-paiement des primes, au cas où ces
« primes ne seraient pas acquittées par le bénéficiaire
« ou par tout autre, aux lieux et place du stipulant, il
« est impossible de dire, dans ces conditions, que la
« somme qui doit être versée par le promettant au
« tiers bénéficiaire, après la mort du stipulant, ait été
« la propriété de ce dernier au moment de son décès,
« et conséquemment se trouve dans la succession. Ne
« se trouvant pas dans sa succession, cette somme
« ne saurait être valablement saisie par les créanciers
« du stipulant; elle doit être payée au bénéficiaire de
« la police, en dépit des oppositions de ses créanciers
« qui sont déclarées nulles et non avenues ».

En admettant au point de vue fiscal, et dans cette seconde hypothèse, l'argumentation de M. Labbé, on arrive nécessairement à déclarer l'impôt de mutation par décès non exigible sur le capital assuré. La thèse du savant professeur est d'ailleurs difficile à com-

battre ; elle est fondée sur une analyse très exacte du contrat d'assurances et de ses caractères distinctifs ; elle n'est n'est contredite par aucun texte. L'Administration n'a donc pas osé attaquer directement cette doctrine, dégagée peu à peu par la jurisprudence en matière civile. Elle a cherché cependant à échapper à ses conséquences logiques, en ce qui concerne les droits de mutation par décès. Pour ce faire, elle a soutenu qu'en droit fiscal, il fallait se placer à un point de vue différent et ne pas prendre pour point de départ, pour base du raisonnement, l'analyse des éléments du contrat d'assurances. Il résulte, disait-elle avant 1875, des dispositions générales de la loi du 22 frimaire an VII et spécialement de l'article 68 § 3 n° 5 et de l'article 33 de la loi du 21 avril 1832, que l'on doit classer en deux catégories essentiellement distinctes les actes de libéralités entre vifs, d'une part, et les testaments et tous autres actes de libéralités qui contiennent des dispositions soumises à l'événement du décès, d'autre part. Pour asseoir la perception de l'impôt, le législateur n'a voulu tenir compte que de ces deux grandes circonstances : transmission actuelle et définitive de l'objet donné, ou transmission éventuelle subordonnée à l'événement du décès de l'une des parties ; et quant à ces dernières mutations, le droit proportionnel ne peut être perçu qu'à l'événement du décès (1).

La Cour de cassation, par certains arrêts tranchant exclusivement des questions fiscales, semblait reconnaître le principe formulé par l'Administration. Elle

(1) Instruction générale, n° 2421, § 2.

donnait raison à une théorie, qu'elle repoussait, au contraire, en matière civile, toutes les fois qu'il s'agissait de déterminer les droits des créanciers d'un assuré ou d'un tiers bénéficiaire de l'assurance. Il faut faire d'ailleurs deux observations importantes : la première, c'est qu'avant 1875, même au point de vue civil, la doctrine de la Cour n'était pas aussi nette et aussi précise que l'exposé qu'en a fait plus tard en 1888 M. Labbé ; il n'y avait, à cette époque, qu'une tendance, non une jurisprudence absolument ferme. En second lieu, si la Cour suprême acceptait en principe la distinction proposée par la régie sur les transmissions entre vifs et par décès, elle n'avait jamais eu jusqu'en 1870 l'occasion d'appliquer cette distinction aux effets du contrat d'assurances lui-même. Un arrêt du 21 mars 1860 (1) avait bien déclaré « qu'on doit « ranger dans la classe des mutations par décès toutes « les transmissions qui sont subordonnées à l'événement du décès, sans distinction entre celles qui « s'effectuent, soit d'après l'ordre légal des successions, soit en vertu des dispositions contenues dans « un testament ou dans un acte entre vifs ». Mais, dans l'espèce, le principe était formulé par la Cour, non pas à propos des droits de mutation par décès à percevoir sur un capital assuré, mais seulement à propos de droits de mutation par décès réclamés par l'Administration sur une clause particulière d'une donation entre vifs. Par acte notarié du 10 novembre 1845, M^{me} veuve Amory avait fait donation entre vifs à Marcel Amory, neveu de son mari, de tous ses biens im-

(1) Sirey, 1860, I, 472.

meubles, sous réserve d'usufruit, et « à charge, disait
« l'acte, de payer 120,000 francs aux héritiers naturels
« de M^{me} Amory, comparante, dans la proportion de
« leurs droits dans sa succession, et d'après leurs qua-
« lités héréditaires au jour de son décès. » A la mort de
M^{me} veuve Amory, la distribution des 120,000 fr. avait
été faite par le neveu de M. Amory, conformément à la
clause de l'acte du 10 novembre 1845. L'Administra-
tion, qui avait déjà perçu, lors de l'enregistrement de
la donation entre vifs, le droit de 9 %, réclama le droit
de mutation par décès sur les 120,000 francs, préten-
dant que la transmission de ces 120,000 francs était
subordonnée à l'événement du décès. C'est en donnant
gain de cause à la régie que la Cour de cassation for-
mula le principe précité, qu'elle fit suivre des consi-
dérants ci-après : « Attendu que la disposition par
« laquelle la veuve Amory, en donnant à Marcel
« Amory ses biens immeubles le 10 novembre 1845,
« l'a chargé de payer après son décès une somme de
« 120,000 francs à ses héritiers naturels, dans la pro-
« portion de leurs droits dans la succession et d'après
« leurs qualités héréditaires au jour de son décès,
« constituait, non une libéralité entre vifs saisissant
« actuellement et irrévocablement les donataires, mais
« une disposition gratuite et subordonnée au décès de
« la donatrice, non seulement quant au paiement de
« la somme donnée et même quant à la détermination
« des personnes au profit desquelles devait s'opérer
« la mutation, mais aussi quant à la quotité du droit à
« percevoir, lequel dépendait du degré de parenté des
« donataires avec la donatrice, etc... ».

S'appuyant, d'une part, sur les idées admises par la
Cour suprême, quant aux droits de mutation, dans
cet arrêt du 21 mars 1860 ; repoussant, d'autre part,

la doctrine à laquelle tendait la Cour, au point de vue civil, et en matière de contrat d'assurances, l'Administration s'efforça de faire rejeter la distinction que devait dégager plus tard M. Labbé, entre le tiers bénéficiaire non spécialement désigné par la police d'assurances et le tiers nommément déterminé. Dans un cas comme dans l'autre, elle prétendait que les droits de mutation par décès étaient exigibles sur le montant du « capital assuré ». Lorsque, pour la première fois, la régie souleva, devant la Cour de cassation, cette difficulté en matière d'assurances sur la vie, la Cour se trouvait donc pour ainsi dire placée entre les deux principes posés par elle-même : 1^o sa théorie sur le contrat d'assurances, qui tendait déjà au but précisé plus tard par M. Labbé, théorie produite au civil à propos des droits des créanciers d'un assuré sur le « capital assuré » ; 2^o les principes spéciaux formulés, en matière d'impôt de mutations entre vifs et par décès, dans l'arrêt Amory du 21 mars 1860.

A laquelle de ces deux doctrines allait-elle se rallier ? Il faut bien reconnaître que l'Administration avait procédé avec beaucoup d'habileté. Négligeant les conséquences que l'on pouvait tirer de l'analyse du contrat d'assurances lui-même, elle soutenait que, puisqu'il s'agissait uniquement d'impôt, seuls les principes posés dans l'arrêt Amory pouvaient être appliqués. Et en effet, elle obtint gain de cause. Par un arrêt du 10 novembre 1876 rejetant le pourvoi dirigé contre un jugement du tribunal de la Seine du 3 mai 1873 (1), la Cour de cassation reconnut l'exigibilité des droits de mutation par décès sur le montant du capital assuré,

(1). Rép. pér., n^o 4402.

bien que le tiers bénéficiaire ait été spécialement désigné et ait accepté expressément l'assurance.... La solution admise par la Cour peut se résumer dans la proposition suivante : lorsque, par une police d'assurances sur la vie, l'assuré stipule, moyennant une prime annuelle, que la compagnie d'assurance payera lors de son décès une somme déterminée à une personne spécialement désignée, il résulte de cette stipulation, au profit du bénéficiaire de l'assurance, une libéralité qui est soumise à l'événement du décès du disposant, et qui est passible, à ce titre, du droit proportionnel de mutation par décès, lors de l'événement prévu.... « Attendu, porte le jugement
« du 3 mai 1873, que pour asseoir la perception de
« l'impôt sur les divers actes de libéralité, le législa-
« teur s'est attaché à cette différence, à ses yeux déci-
« sive : la transmission réelle et définitive de l'objet
« donné qui rend le droit d'enregistrement exigible au
« moment du contrat, conformément aux règles qui
« régissent les donations entre vifs, ou la transmission
« éventuelle, subordonnée au décès du donateur, qui
« renvoie à cette époque la perception du droit et la
« place sous l'empire des règles propres aux mutations
« par décès.... »

L'arrêt rejetant le pourvoi doit être également reproduit (1) : « Attendu que par une police passée le 24
« septembre 1868 avec la Compagnie d'Assurances
« générales, Hillekamp avait stipulé, moyennant une
« prime annuelle de 2,679 fr. 60 que ladite compagnie
« payerait lors de son décès une somme de 100,000 fr.
« à sa veuve. Attendu que, par cette convention, Hil-

(1). Cass., 10 novembre 1876. Rép. pér.. n° 4402.

« lekamp avait acquis une créance de 100,000 francs
« payable à son décès et que, par le même acte, il en
« avait disposé en faveur de sa femme, mais que cette
« disposition était nécessairement subordonnée à la
« condition que les bénéficiaires survivraient à l'assuré
« puisqu'ils ne pouvaient en recueillir le profit qu'à
« son décès. Attendu, en conséquence, qu'en déclarant
« que la stipulation faite par Hillekamp au profit de
« sa femme constituait une libéralité soumise à l'évé-
« nement du décès du disposant, et qu'à ce titre elle
« était passible du droit proportionnel de mutation
« par décès, le jugement attaqué, loin de violer les
« dispositions de la loi fiscale visées par le pourvoi,
« en a fait une saine application... etc.... »

La doctrine de l'Administration confirmée ainsi par la Cour suprême ne nous semble cependant pas à l'abri de la critique. Quelque principe que l'on puisse trouver dans les dispositions générales ou particulières de la loi de frimaire, il y a une considération qui paraît bien devoir primer toutes les autres, c'est que le droit de mutation par décès (à moins d'un texte spécial comme l'article 6 de la loi du 21 juin 1875) ne peut être assis que sur les valeurs faisant réellement partie d'une succession. Si donc, dans un contrat d'assurances — et M. Labbé le démontre jusqu'à l'évidence — le capital assuré ne se trouve pas dans le patrimoine de l'assuré, quand le tiers bénéficiaire a été spécialement désigné dans le contrat et a accepté la donation indirecte qui lui était faite, il semble hors de doute que l'impôt de transmission ne saurait être réclamé. Comment songer à assujettir au droit de mutation par décès le capital de l'assurance, puisqu'il n'a jamais appartenu à l'assuré donateur, et que le tiers bénéficiaire y a eu, dès le jour de la stipulation, un

droit personnel. En vain objectera-t-on que les principes du droit fiscal ne reconnaissent que deux transmissions : la transmission entre vifs et la transmission éventuelle, c'est-à-dire celle qui se produit au jour du décès, notre raisonnement subsiste. Il n'est pas exact de dire avec le tribunal de la Seine que « le « prédécès du stipulant n'est pas seulement le terme « assigné au paiement de la chose donnée, mais « la condition même de la transmission au profit du « donataire, pour qui, jusqu'à ce moment il demeure « incertain s'il recueillera le bénéfice de l'assurance ». Non, le décès du donateur, de l'assuré, n'est pas un terme ; c'est bien une condition, mais une condition résolutoire. Or, on sait que si la condition résolutoire, dans l'espèce le prédécès de l'assuré, se produit, les effets du contrat rétroagissent au jour même de l'existence de la convention. C'est-à-dire que par le prédécès de l'assureur, le bénéficiaire de l'assurance voit son droit personnel au capital assuré remonter à la date même du contrat. Il n'y a donc pas transmission par décès, il y a une libéralité faite précisément par un procédé excluant la mutation, par un marché autorisé par la loi. Au fond, il est impossible de trouver dans cette opération une transmission quelconque entre vifs ou par décès. Transmission signifie passage d'un objet d'une main dans une autre. Le capital assuré n'a jamais appartenu à l'assuré ; comment donc ce dernier pourrait-il le transmettre au bénéficiaire de l'assurance ? L'opération se résume dans une convention spéciale, le contrat d'assurances passible d'un droit particulier au jour où il est présenté à l'enregistrement ; mais une fois ce droit perçu, l'Administration ne saurait réclamer des droits nouveaux sur ce qui n'est qu'une conséquence, un effet du contrat sur le paiement du capital assuré.

Telle était du moins la doctrine qui seule, à notre avis, pouvait être appliquée au contrat d'assurances avant la loi de 1875. La Cour de cassation repoussait cette théorie; nous croyons que l'on peut facilement en apercevoir la raison. C'est que, jusqu'à cette époque, la Cour n'avait pas encore fait l'analyse bien exacte des éléments et du caractère du contrat d'assurances sur la vie. La note de M. Labbé, que nous avons reproduite, date seulement de 1888. M. Labbé dégage la distinction qui lui semble ressortir d'une série d'arrêts relativement récents. Mais cette distinction n'a pas été admise d'emblée par la jurisprudence. Elle a été peu à peu précisée, surtout en matière civile, à propos des droits des créanciers d'un assuré. Il est permis de supposer que sans l'innovation de la loi de 1875, la Cour mettant d'accord les principes du droit fiscal et ceux du droit civil, aurait fini par avoir une théorie véritablement une sur le contrat d'assurances. L'Administration fut d'ailleurs avertie par différentes décisions que les tribunaux se prononçaient de plus en plus dans le sens de la distinction reconnue plus tard en matière civile par les arrêts de 1888. Dès 1875, elle sollicitait en conséquence une intervention législative destinée à mettre fin à toutes les controverses qui se produisaient au point de vue fiscal... C'est ainsi que l'on aboutit à la loi du 21 juin 1875.

§ II

Droit actuel. — Loi du 21 juin 1875.

Maintenant que nous connaissons les conditions dans lesquelles la loi de 1875 a été votée et les besoins auxquels elle répondait, il devient facile de faire le

commentaire de l'article 6. Le législateur voulait supprimer les innombrables et insolubles controverses fiscales nées du contrat d'assurances. La distinction, toujours délicate à faire en pratique entre le tiers bénéficiaire spécialement déterminé et le tiers bénéficiaire vaguement désigné, n'a plus aucun intérêt. Dans l'un et l'autre cas, l'Administration a le droit de réclamer les droits de mutation par décès sur le capital assuré. M. Labbé a établi qu'au cas d'assurance contractée au profit d'une personne spécialement désignée, le capital assuré ne peut être considéré, en droit civil, comme faisant partie du patrimoine de l'assuré. La loi de 1875 déclare qu'au point de vue fiscal, la créance due par la compagnie d'assurances sera cependant regardée comme valeur successorale et, partant, soumise à l'impôt de mutation par décès. Remarquons d'ailleurs que le législateur n'a eu, en aucune façon, l'idée de régler les questions soulevées par l'application de la loi civile; le rapporteur, après avoir fait remarquer qu'il s'agit seulement de « voter une loi d'impôt, de trancher des difficultés d'ordre fiscal », a eu soin d'ajouter: « Sa pensée, dont l'article 6 est l'expression, aura-t-elle plus de portée et sera-t-elle appliquée à d'autres rapports (c'est-à-dire aux questions civiles) ? C'est ce que nous n'avons ni à juger, ni à préjuger (1) ». De fait, en matière civile,

1. Un jugement du tribunal d'Arras du 17 mai 1893 met également cette idée en relief : « Attendu que ce texte formel (l'article 6 de la loi du 21 juin 1875) dispense d'approfondir la question du caractère exact du contrat d'assurance sur la vie et que si, juridiquement, il est vrai de dire que le capital de l'assurance ne fait pas partie du patrimoine de l'assuré, *la loi en a statué autrement au point de vue fiscal.* » V. ce jugement et

c'est surtout dans ces dernières années, c'est-à-dire depuis la loi de 1875, que la Cour de cassation a peu à peu précisé, et aujourd'hui définitivement admis la doctrine que nous avons développée. Or cette doctrine est nettement opposée, quant à la nature du droit du bénéficiaire d'une assurance, à celle qu'a établie au point de vue fiscal l'article 6 de la loi de 1875. Ce texte prend soin de faire ressortir qu'il s'agit d'une fiction et d'une fiction purement fiscale. « *Sont considérés*, pour la perception du droit de mutation par décès, comme faisant partie de la succession d'un assuré, les sommes ou émoluments, etc... »

Le législateur de 1875 crée en même temps une présomption légale de libéralité de l'assuré au profit du bénéficiaire de l'assurance. Et cette présomption légale était absolument indispensable pour que la loi de 1875 ne restât pas lettre morte. Supposons, en effet, que cette présomption de libéralité n'existe pas, le bénéficiaire d'une assurance auquel on aurait réclamé les droits de succession sur le capital assuré n'aurait eu qu'à alléguer un contrat à titre onéreux, intervenu entre lui et l'assuré, et la régie aurait dû faire la preuve contraire, presque toujours impossible en fait. La présomption légale change les rôles. L'Administration prouve l'existence d'un capital assuré ; il est présumé libéralité pour le bénéficiaire et soumis comme tel à l'impôt de transmission par décès. Pour s'en exonérer, le bénéficiaire n'a qu'une ressource : établir qu'un contrat à titre onéreux a été

l'arrêt de la Cour de cassation du 21 octobre 1896, rejetant le pourvoi interjeté contre sa décision. Pandectes françaises, 1897, VI, 17.

passé entre lui et l'assuré. Il va de soi que cette preuve contraire est permise. Notre présomption légale n'est pas absolue. Elle ne rentre pas dans les présomptions sur le fondement desquelles la loi dénie l'action en justice ou annule un acte (article 1352 du Code civil)... Mais il faut opposer à la régie une véritable preuve, non de simples présomptions. Enumérer les preuves contraires que les tribunaux pourront admettre, est impossible. C'est une pure question de fait laissée à l'appréciation souveraine du juge.

Il est à peine besoin de signaler que, lorsque le bénéficiaire d'une assurance prouve qu'il l'a acquise à titre onéreux, il est dispensé des droits de mutation par décès. Cela ressort, *a contrario*, de l'article 6, alinéa 2, de la loi de 1875 : « Les bénéficiaires à titre gratuit de ces sommes sont soumis aux droits de mutation, ... etc. »

L'article 6 porte : « Sont considérés comme faisant partie de la succession d'un assuré, *sous la réserve des droits de communauté*, s'il en existe une, les sommes et émoluments. » Que faut-il entendre par ces mots « sous la réserve des droits de communauté ? » Ils signifient simplement que, pour établir les droits de succession dus sur un capital assuré, il faut calculer comme si ce capital était une valeur successorale ordinaire, et liquider la communauté en tenant compte de ce capital. Un mari contracte une assurance sur la vie au profit de son fils, la créance de ce fils contre la compagnie d'assurance, au décès du père, sera de 100,000 fr. A la mort de l'assuré, les droits de mutation sont dus normalement sur 100,000 fr., du chef de l'assurance. Mais si la communauté est négative, si les reprises de la veuve absorbent tout l'actif réel, plus la valeur fictive de 100,000 fr., aucun droit de

mutation ne peut être réclamé. En d'autres termes, pour liquider la communauté, on fait figurer fictivement dans l'actif le montant du capital assuré, comme si la compagnie d'assurances versait le capital assuré, non dans les mains du bénéficiaire, mais dans la succession elle-même avant le partage. La veuve a-t-elle des reprises absorbant toute la communauté ainsi composée, en fait le droit de mutation par décès n'atteint pas le bénéfice de l'assurance.

L'article 6 de la loi de 1873, créant une présomption légale, doit être pris à la lettre et interprété *stricto sensu*. Le droit de mutation n'est donc pas exigible sur une assurance contractée « sur la tête d'un tiers ». Cette sorte de contrat d'assurances mène en effet à ce résultat, que l'assureur s'engage à payer le capital convenu au décès d'une tierce personne. Lorsque cette tierce personne meurt, il va sans dire que sa succession ne comprendra pas le capital assuré. Elle n'a pas versé de primes ; sa mort n'est qu'un terme fixé pour l'échéance de la dette contractée par la compagnie d'assurances. Si le bénéfice est payé au contractant qui a touché les primes, il reçoit seulement sa chose ; il n'y a, en fait, aucune transmission.

Telles sont les présomptions spécialement prévues par les lois fiscales. On voit qu'elles concourent toutes à un même but. Toutes ont été établies par le législateur pour atteindre la mutation sous toutes ses formes : mutations de propriété, d'usufruit et de jouissance d'immeubles ; mutations de propriété et d'usufruit de fonds de commerce ; mutations par décès en cas d'absence ou en matière de contrat d'assurances. L'ensemble de ces présomptions légales forme un système de preuves jouant un rôle capital dans notre législation. Grâce à elles, l'Administration de l'enregistrement peut remplir efficacement le rôle qui lui a été confié : recouvrer l'impôt légalement dû par le contribuable, découvrir la fraude et fournir ainsi au Trésor une de ses ressources les plus importantes : les droits de transmission.

1

DEUXIÈME PARTIE

DES PRÉSUMPTIONS DE L'HOMME

Les présomptions de l'homme, que l'on appelle encore « présomptions simples » ou « présomptions de fait », sont celles qui sont laissées à l'appréciation du magistrat, à la prudence et aux lumières du juge, comme dit l'article 1353 du Code civil. Aucun texte de la loi fiscale ne trace les règles auxquelles elles sont soumises, et c'est là la raison principale pour laquelle tant de controverses se sont produites à leur sujet. Pour résoudre toutes les difficultés, l'interprète des lois d'enregistrement n'a à sa disposition que les principes du droit commun et notamment l'article 1353 du Code civil, dont voici la teneur : « Les présomptions qui ne sont point établies par la loi sont abandonnées aux lumières et à la prudence du magistrat, qui ne doit admettre que des présomptions graves, précises et concordantes, et dans les cas seulement où la loi admet les preuves testimoniales, à moins que l'acte ne soit attaqué pour cause de fraude ou de dol ».

Dans notre Introduction générale nous avons donné

des exemples de présomptions simples. Ici, il est bon de faire remarquer qu'en pratique, les présomptions de l'homme et les présomptions de la loi, théoriquement si différentes, si distinctes, se confondent cependant dans un grand nombre de cas. L'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII décide que la mutation d'immeubles sera suffisamment établie contre le nouveau possesseur « soit par des baux par lui passés, ou enfin des transactions ou autres actes constatant sa propriété ou son usufruit ». Certes, il y a là une présomption légale, puisqu'elle est établie par la loi. Toutefois, à bien regarder de près, nous avons aussi une présomption simple, puisque l'appréciation de l'acte présenté par la régie appartient uniquement au juge du fait. Or, le caractère distinctif de la présomption légale, c'est bien d'être consacrée par la loi, mais c'est aussi de s'imposer au juge, de lui enlever son droit d'appréciation. Quand l'article 12 précité décide que la mutation d'immeubles sera suffisamment établie par l'inscription au rôle du nouveau possesseur et les paiements de la contribution foncière, il crée une présomption légale type, se suffisant à elle-même. Dès que l'Administration a apporté la preuve de ces deux faits, le magistrat n'a qu'à constater, et à condamner le nouveau possesseur ; la régie est dispensée de toute autre preuve. Au contraire, s'agit-il d'actes révélant la propriété, ce fait lui-même peut donner lieu à difficultés ; les énonciations de l'acte peuvent ne pas être aussi précises, aussi probantes que le pense le préposé de l'Enregistrement. Le magistrat examine, apprécie, et reste absolument maître de se faire une conviction, qui peut être contraire aux prétentions de la régie.

A vrai dire, un texte conçu comme l'article 12 de la

loi de frimaire établit deux règles que l'analyse distingue parfaitement. En premier lieu, cet article érige en présomptions légales deux faits spécialement déterminés : l'inscription au rôle de la contribution foncière d'un nouveau possesseur ; les paiements faits en vertu de cette inscription. Un simple certificat, attestant l'existence de ces deux faits, suffit pour que le juge *soit obligé* de condamner le nouveau possesseur à acquitter les droits de mutation. En second lieu, il donne expressément à l'Administration la faculté de se servir de présomptions, qui ne sont, au fond, que des présomptions de l'homme, des présomptions abandonnées aux lumières du juge. Il est plus exact, croyons-nous, de s'exprimer ainsi que de ne voir dans l'article 12 que des présomptions légales du même genre.

Un raisonnement analogue peut être fait à propos de toutes les présomptions passées en revue dans la première partie de ce travail. « La jouissance à titre de ferme, de location ou d'engagement d'immeubles, sera suffisamment établie... par les actes qui la feront connaître, ou par des paiements de contributions imposées aux fermiers... etc. » (article 13 de la loi de frimaire). Ici encore deux sortes de présomptions établies par la loi : 1^o présomptions légales pures : paiements de la contribution ; 2^o présomptions simples expressément consacrées par le législateur en matière de mutation de jouissance d'immeubles.

Et cette analyse n'est pas faite seulement dans un but spéculatif. Elle sera pour nous la base d'un argument presque décisif, lorsque nous aurons à démontrer (ce qui n'est pas admis par tous les auteurs) que les présomptions de l'homme sont un des moyens de preuve mis à la disposition de la régie.

La nature même des présomptions simples nous fait prévoir qu'elles jouent un rôle capital en matière d'enregistrement. Elles peuvent s'appliquer à toutes les variétés de la perception. « Qu'ils'agisse dit M. Garnier, de démontrer la réalisation d'une condition tenant en suspens l'exigibilité d'un droit dû sur un contrat, ou qu'il s'agisse d'établir l'existence d'une valeur imposable passible du droit de mutation, le plus souvent la preuve littérale fait défaut. Les débiteurs ont grand soin de ne fournir au Trésor aucun aveu qui leur soit opposable. C'est seulement par l'appréciation de faits indirects que la vérité peut être découverte. Or ces faits indirects constituent les présomptions simples (1) ».

C'est surtout à l'aide des présomptions simples que la fraude pourra être utilement recherchée. Du rapprochement de certains actes, confirmés par les circonstances particulières de la cause, la régie conclut, sans avoir de preuve directe, à l'exigibilité de certains droits. C'est au magistrat qu'il appartient d'apprécier si la présomption a une force probante suffisante, et si les prétentions de l'Administration sont fondées... Il est difficile de donner des règles de droit en matière de présomptions simples. Ce sont des questions de fait. Nous aurons cependant à commenter l'article 1353, qui doit guider le magistrat. Mais auparavant, nous devons nous demander, puisque quelques auteurs l'ont nié, si les présomptions de l'homme sont réellement un moyen de preuve mis à la disposition de la régie.

(1) Répertoire général. 7^e édition. V^e Présomption, n^o 40.

Une première division sera consacrée à la théorie générale des présomptions de fait. Cette théorie générale embrasse les questions suivantes : L'Administration de l'enregistrement peut-elle prouver la fraude au moyen des présomptions simples ? Si on admet l'affirmative, quelles règles d'appréciation doit suivre le juge de fait... (Commentaire de l'article 1353 du Code civil)... Dans une seconde division, nous indiquerons quelques applications particulières spécialement importantes de la théorie des présomptions. Nous verrons leur rôle et leur fonctionnement, en matière de dissimulation, d'insuffisance de prix, de mutations par décès... etc... Cette étude démontrera l'exactitude de l'observation que nous avons faite dans notre Introduction, à savoir que la théorie des présomptions embrasse d'une façon générale toutes les questions, toutes les difficultés que soulève la loi fiscale...

TITRE PREMIER

Théorie générale des présomptions de fait, envisagées comme moyens de preuve, pour l'Administration de l'Enregistrement.

CHAPITRE PREMIER

L'ADMINISTRATION PEUT-ELLE PROUVER LA FRAUDE EN SE SERVANT DES PRÉSUMPTIONS SIMPLES ?

C'est une question qui, à première vue, paraît un peu étrange. Il est de principe, en droit civil, que les présomptions simples, comme d'ailleurs les preuves testimoniales, sont recevables en tant que modes de preuve, toutes les fois qu'il s'agit de rechercher le dol ou la fraude ; notre législateur a-t-il réellement voulu créer une exception à ce principe, au préjudice de la régie ? Toutes les difficultés et controverses qui sont nées à ce sujet nous semblent tenir à la manière dont on pose la question. Quelques auteurs paraissent craindre, en accordant à l'Administration le droit

d'user des présomptions, de lui donner, par le fait même, le pouvoir de baser ces présomptions sur la commune renommée, la preuve testimoniale, l'interrogatoire sur faits et articles..., en un mot sur l'enquête. Il faut écarter nettement ce point de vue complètement inexact. Nous avons démontré que, sauf dans un cas (1), l'Administration ne peut se servir directement de ces modes de preuves tout à fait spéciaux, et absolument dangereux en matière d'impôt. Si elle ne peut les employer directement, il est évident qu'*a fortiori*, elle ne peut pas davantage en user indirectement. En d'autres termes, admettre que les présomptions simples seront reçues, n'implique pas nécessairement qu'il faille accepter, sans sélection, toutes sortes de présomptions. Au contraire, dès à présent, nous mettrons complètement en dehors de notre sujet les présomptions fondées sur l'enquête. Celles-là doivent être rejetées *a priori*. La raison en est bien simple ; c'est celle qui a été donnée déjà à propos de la preuve testimoniale (2). Ce genre de présomptions serait contraire au système de procédure introduit par la loi de frimaire, tout comme l'est l'enquête sur laquelle on voudrait les appuyer. « L'instruction des instances que la régie aura à suivre pour toutes les perceptions qui lui sont confiées, dit l'article 17 de la loi du 27 ventôse an IX, se fera par simples mémoires respectivement signifiés, sans plaidoiries. Les parties ne seront point obligées d'employer le ministère des avoués ». Cet article qui écarte la preuve testimoniale écarte en même temps et indirectement les présomp-

(1) Loi du 23 août 1871.

(2) V. ci-dessus page 7.

tions fondées sur la commune renommée. C'est à ce genre de présomption que s'appliquent à merveille les considérants d'un arrêt déjà cité : « Attendu qu'il
« n'a pas été dans l'intention de la loi plus qu'il n'est
« dans son texte de permettre à la régie de se livrer à
« des recherches des forces mobilières des successions
« par voie d'enquêtes, et de pénétrer ainsi dans l'inté-
« rieur et les secrets des familles, à l'aide de preuves
« testimoniales toujours dangereuses et de nature à y
« jeter l'inquiétude et le trouble ; attendu enfin que ce
« mode de preuve et la procédure qu'il comporte sont
« incompatibles avec l'économie de la loi fiscale et
« avec les formes prescrites en cette matière par l'ar-
« ticle 65 de la loi du 22 frimaire an VII et l'article 17
« de celle du 27 ventôse an IX, etc... (1).

La seule question que nous ayons à examiner peut donc se formuler de la façon suivante : Que décider à l'égard des présomptions de fait qui reposent sur des titres opposables aux parties ? Peuvent-elles être invoquées par l'Administration ?

Et même si l'on admet la distinction que nous avons essayé de faire au début de cette seconde partie entre les présomptions légales pures et les présomptions légales mixtes des art. 12 et 13 de la loi de frimaire, de l'art. 9 de la loi du 28 février 1872, on trouvera que, posée ainsi, la question de recevabilité des présomptions simples est formulée dans des termes encore trop larges. En effet, pouvons-nous dire, les présomptions simples sont nécessairement admises en matière de mutations de propriété, d'usufruit et de jouissance

(1) Arrêt de la Cour de cassation du 29 février 1860. Répertoire périodique, n° 1284.

d'immeubles, en matière de mutations de propriété et d'usufruit de fonds de commerce, puisque la loi elle-même le dit expressément. Lorsque l'article 12 de la loi de frimaire décide que la mutation d'immeubles sera suffisamment établie par des actes révélant la propriété, qu'est-ce à dire, sinon que le législateur autorise formellement l'emploi de présomptions reposant sur des titres opposables aux parties. Ce serait donc, en réalité, uniquement à propos des mutations mobilières que l'on aurait à se demander si les présomptions simples doivent être oui ou non acceptées par le juge. Et, en effet, les lois fiscales ne contiennent aucune disposition relative aux modes de preuves à l'aide desquels les évaluations des parties pourraient être contrôlées en matière de mutations mobilières. Faut-il donc conclure de ce silence des textes, qu'à leur égard la régie sera privée de tout moyen de vérification ?

C'est l'avis de MM. Championnière et Rigaud, qui avaient d'abord soutenu le contraire en des termes qu'il est bon de reproduire : « Le caractère particulier
« de la fraude, disaient-ils, est d'être cachée ; les par-
« ties mettent tout en œuvre pour la dérober aux
« yeux de celui qu'elles veulent tromper. De là vient
« que les lois ne demandent pas des preuves directes
« et proprement dites de sa perpétration ; elles se
« contentent d'indices à travers lesquels on puisse
« percer le voile qui la couvre, c'est-à-dire de présom-
« tions et de conjectures graves et qui soient prises
« des différentes clauses de l'acte, des circonstances
« antérieures et postérieures et de tous les signes qui
« peuvent concourir à manifester la vérité » (Tome I, n° 666).

Dans leur supplément, (t. VI, n° 1024), MM. Cham-

pionnière et Rigaud ont abandonné ces considérations pourtant si décisives et ils ont été suivis par M. G. Demante, qui, lui aussi, déclare « que les présomptions de fait ne sauraient être admises par le magistrat » (tome II, n° 767).

Quels sont donc les arguments que l'on peut faire valoir à l'appui de ce premier système ?

On invoque d'abord l'intention du législateur qui, dit-on, n'a certainement pas voulu mettre entre les mains de l'Administration une arme aussi dangereuse que les présomptions de fait. Les lois fiscales sont très précises ; elles doivent être interprétées *stricto sensu*. Puisqu'elles n'autorisent pas expressément la régie à utiliser les présomptions, c'est que celles-ci doivent être rejetées *a priori*.

En outre, non seulement les présomptions ne sont pas mentionnées par les lois fiscales, mais encore elles sont expressément interdites par l'article 1353 du Code civil. Ce texte, qui est d'une application générale, décide que les présomptions simples ne peuvent être admises par le magistrat que « dans le cas seulement où la loi admet la preuve testimoniale ». La preuve testimoniale étant écartée comme contraire au système de procédure introduit par la loi de frimaire pour les questions d'enregistrement, la preuve par présomptions, qui est indissolublement unie à la prépondérante, qui a le même sort, doit être également et par voie de conséquence déclarée non recevable.

Ces deux arguments, l'un fondé sur des considérations pratiques, l'autre qui a la prétention de s'appuyer sur les textes, sont loin cependant d'être décisifs et la réfutation en a été faite depuis longtemps.

Il n'est pas exact, en premier lieu, de prétendre que le législateur a eu l'intention d'écarter les présom-

tions de fait comme des moyens de preuves dangereux et incompatibles avec la fixité qui doit être la caractéristique des dispositions de la loi fiscale. C'était si peu son intention que lui-même a créé certaines présomptions légales proprement dites, que nous avons étudiées, et que pour les mutations d'immeubles il a expressément autorisé l'Administration à user d'un mode de preuve qui n'est, à bien dire, autre chose qu'une présomption de l'homme, puisque le magistrat a plein pouvoir d'appréciation pour décider si les énonciations contenues dans un acte démontrent réellement la propriété ou l'usufruit d'un nouveau possesseur. Et comprendrait-on d'ailleurs ces principes différents appliqués aux mutations mobilières et aux mutations immobilières ? Si les présomptions de fait sont une arme dangereuse entre les mains de la régie, c'est aussi bien pour les unes que pour les autres. Quel motif de les déclarer recevables dans un cas et non dans l'autre ?

Au surplus, il n'est pas logique d'admettre que les présomptions de fait ne sont pas recevables par le seul fait qu'elles ne sont pas expressément autorisées. En l'absence de texte, l'on doit revenir au droit commun. Or il est certain que les preuves organisées par la loi civile, c'est-à-dire les preuves de droit commun, doivent être permises toutes les fois qu'elles ne sont pas incompatibles avec la procédure spéciale établie par la loi de frimaire. L'Administration recherche la fraude ; c'est dire que, de plein droit, tous les moyens de preuves seraient à sa disposition. Ne lui sont interdits que les moyens indirectement écartés par l'article 65 de la loi de frimaire et l'article 17 de la loi du 27 ventôse an IX, notamment la preuve testimoniale entendue *lato sensue*, c'est-à-dire la commune renom-

mée, l'enquête, l'interrogatoire sur faits et articles, etc....

Mais c'est alors qu'on nous oppose l'article 1353 du Code civil. Vous reconnaissez, nous dit-on, que la régie ne peut employer la preuve testimoniale. Par voie de conséquence, elle ne peut pas non plus se servir des présomptions de fait, puisque celles-ci ne sont admissibles que « dans les cas où les preuves testimoniales sont permises par la loi ».

Nous verrons que raisonner ainsi, c'est méconnaître la portée véritable de l'article 1353. A quel propos et dans quel but le législateur a-t-il formulé cette règle ? Uniquement comme sanction des dispositions qui veulent que toute convention soit rédigée par écrit. Écoutons M. Demolombe, au sujet des motifs qui ont inspiré au législateur la règle restrictive de l'article 1353 (1) : « Dans tous les cas où la « preuve testimoniale est inadmissible, sont égale-

(1). Tome XXX, p. 226. Il est à remarquer d'ailleurs que M. Démolombe, qui donne, dans son *Traité de droit civil*, une analyse si exacte de l'intention et du but des rédacteurs de l'article 1353, admet pourtant, et précisément en argumentant de l'article 1353, l'opinion que nous combattons : « Il est maintenant « reconau, dit-il dans une de ses consultations, que la preuve « testimoniale n'est pas recevable pour établir les dissimulations. Or la preuve par présomptions n'est admise que dans « les cas seulement où la loi admet les preuves testimoniales. « C'est le texte formel de l'article 1353, et le motif qui a amené « le législateur à placer ces deux preuves sur la même ligne « est très vague : si la preuve testimoniale offre des incertitudes, la preuve par présomptions en présente autant, sinon « plus. Qu'y-a-t-il de plus incertain que les probabilités, qui « pourront convaincre l'un, mais ne réussiront pas à persuader « l'autre ? »

« ment inadmissibles les présomptions. L'économie
« générale de notre législation civile, en matière de
« preuve, exigeait qu'il en fût ainsi. Notre législation
« civile, en effet, soumet les parties qui font une con-
« vention à l'obligation d'en passer un acte écrit,
« lorsque l'objet de cette convention dépasse la valeur
« de 150 francs ; la sanction de cette obligation, c'est
« l'impossibilité pour elles, à défaut d'un acte écrit,
« d'invoquer la preuve testimoniale ; or le but que
« s'est proposé le législateur, en instituant ce régime,
« ne serait pas atteint, si, en même temps qu'il pro-
« hibait la preuve testimoniale, il n'avait pas aussi
« prohibé les présomptions, puisqu'il aurait laissé
« une autre voie, très semblable à la preuve par
« témoins, aux parties qui n'auraient pas obéi à
« l'injonction qu'il leur faisait de passer un acte
« écrit ».

Qu'est-ce à dire, sinon que la disposition de l'article 1353 a été insérée dans un but tout spécial et non avec l'intention de lier d'une manière indissoluble la preuve par présomptions simples et la preuve par témoins. En d'autres termes, le principe posé par l'article 1353 n'a été introduit dans nos lois par les rédacteurs du Code que pour régler les rapports entre particuliers, pour obliger ceux-ci à se conformer au désir du législateur, qui est de voir les parties se réserver toujours une preuve écrite pour les conventions d'une certaine importance. Ce serait donc commettre une erreur que d'appliquer l'article 1353 dans des cas pour lesquels il n'a pas été fait, qu'il ne voulait certainement pas prévoir. Et parmi ces cas, rentre précisément celui qui nous occupe, celui où l'Administration cherche à établir et à punir la fraude. C'est ce qu'explique très nettement un mémoire de la régie.

cité au répertoire périodique n° 6188. « L'Administration, porte ce mémoire, se trouve certainement placée dans une de ces situations pour lesquelles la loi, abandonnant sa rigueur, a autorisé exceptionnellement l'emploi des preuves testimoniales et des présomptions (article 1348). Toutefois, elle rencontre, dans les formes de procédure qui lui sont imposées, un obstacle légal à la comparution et à l'audition des témoins. La seule conclusion légitime qu'on en puisse tirer est, non pas que la preuve par témoins et les présomptions lui sont interdites, mais qu'elle ne peut utiliser que la dernière de ces preuves, la seule, en effet, qui se prête aux nécessités de la procédure écrite... »

Ce raisonnement nous paraît infiniment plus probant que celui qui consiste à interpréter à la lettre l'article 1353, sans se préoccuper de son esprit, sans examiner sa portée véritable, sans voir qu'il n'a pas été édicté dans le but de mettre en tout et pour tout les présomptions légales et la preuve par témoins sur le même pied. On peut le corroborer d'ailleurs par une autre considération. C'est qu'en matière de mutations d'immeubles ou de fonds de commerce, la loi a expressément reconnu à la régie le droit de présenter au juge des actes constatant l'usufruit et la propriété, actes pour lesquels le magistrat a plein pouvoir d'appréciation, et qui ne sont autre chose que la base de présomptions simples. C'est donc là un cas où les présomptions sont permises, alors que les preuves testimoniales ne le sont pas — et cela par décision formelle du législateur. Mais alors, n'avons-nous pas le droit d'en conclure que les présomptions et la preuve testimoniale ne sont pas nécessairement liées l'une à

l'autre et soumises aux mêmes règles ? Et si cela est vrai dans un cas, ne peut-on pas admettre qu'il en soit de même dans d'autres hypothèses, notamment dans celle que nous envisageons ?

En réalité, l'intention du législateur nous est révélée par les travaux préparatoires qui ont précédé le vote de la loi du 22 frimaire an VII. On hésitait à admettre l'impôt sur les mutations par décès de valeurs mobilières, précisément parce que l'on craignait que l'Administration ne fût obligée, pour en assurer le recouvrement, d'avoir recours à des descentes de lieux, des expertises, des preuves testimoniales, en un mot à toutes sortes de mesures inquisitoriales et vexatoires. C'est pour condamner implicitement ces modes de preuve qu'on organisa une procédure spéciale qui les rendait inapplicables. Mais quant aux présomptions simples, reposant sur des actes, sur des titres opposables aux parties, il restait bien entendu qu'elles ne se trouvaient pas exclues par cette procédure. On considérait, avec raison, qu'au point de vue de la paix et du secret des familles, les présomptions étaient loin de présenter les mêmes inconvénients que la preuve testimoniale. Comme le fait remarquer M. Garnier, la preuve par témoins, la commune renommée, l'enquête, « tendent à rechercher des « faits que les contribuables ont quelquefois un « intérêt très légitime à dissimuler. Les présomp-
« tions, au contraire, uniquement déduites de
« faits constants et connus, ne supposent aucune
« recherche et n'ont rien d'inquisitorial. Elles consis-
« tent uniquement dans un raisonnement dont le
« juge apprécie la valeur. Il n'en saurait donc
« résulter ni trouble ni inquiétude pour les contri-

« buables, et le secret des familles est absolument
« respecté (1).

Et si maintenant nous jetons un coup d'œil d'ensemble sur les présomptions envisagées comme modes de preuve pour la régie, nous constatons que le législateur a su parfaitement tenir compte des deux principes que nous avons cru devoir indiquer au début de ce travail comme dominant les questions de preuve en matière d'impôt. D'une part, il a donné à l'Administration des droits importants et des moyens efficaces pour remplir la mission qui lui est confiée. Tenant compte de ce fait que la preuve normale, c'est-à-dire la preuve par écrit, est insuffisante dans deux hypothèses : 1° quand il s'agit de rechercher la fraude, les parties ayant soin de ne pas avoir d'écrit et de ne fournir aucun aveu ; 2° quand l'impôt est établi sur des faits comme les mutations, pour l'existence et la validité desquelles un acte écrit n'est pas nécessaire, le législateur a autorisé l'Enregistrement à utiliser les présomptions : *présomptions légales pures* (payements de l'impôt et inscription au rôle) pour les mutations d'usufruit, de propriété et de jouissance

(1) Répertoire général, 7^e édition. Voir Présomptions, n° 42.

La jurisprudence a toujours autorisé l'Administration à se servir des présomptions de fait pour démontrer la fraude. Il est inutile de citer ici des décisions judiciaires. Nous aurons ici l'occasion d'en voir un très grand nombre lorsque nous étudierons l'application de ces présomptions aux diverses questions fiscales (V. ci-dessous, titre II).

d'immeubles, et les transmissions d'usufruit et de propriété de fonds de commerce; présomptions que nous appellerons *mixtes*, expressément établies par la loi, mais laissées à l'appréciation souveraine du juge, pour les mêmes mutations, lorsque la régie n'a pas à sa disposition de présomptions légales pures; enfin, *présomptions simples*, spécialement applicables en matière de mutations mobilières par décès. Grâce à ce système de preuves, la régie est suffisamment armée. Elle a la possibilité de réprimer la fraude et de recouvrer l'impôt légalement dû.

D'autre part, tous les moyens arbitraires et vexatoires, toutes les inquisitions entravant les transactions privées, troublant le secret des familles, ont été prohibées par nos lois fiscales et notamment la preuve testimoniale prise *lato sensu*, c'est-à-dire l'enquête, la commune renommée, et aussi les présomptions fondées sur cette même preuve testimoniale.

L'intention du législateur n'est pas douteuse. Pour interpréter régulièrement la loi, pour décider dans toutes les hypothèses particulières si telle ou telle preuve est recevable, on doit partir des principes du droit commun. Le droit commun, c'est que, d'après l'article 1348 du Code civil, toute personne voulant démontrer la fraude ou le dol (c'est le cas de la régie) peut se servir de tous les moyens de preuves établies par le Code civil. En fait, et par suite d'une organisation spéciale de la procédure en matière d'enregistrement, l'Administration ne peut jamais se servir de la preuve testimoniale et des preuves similaires. C'est dire que toutes les autres sont accessibles.

Ainsi résumé, le système de preuves organisé par nos lois fiscales présente une véritable unité. Il devient facile, en ne s'écartant jamais des principes que nous

avons posés, de trouver la solution légale dans chacune des hypothèses qui peuvent se présenter. L'interprète prend comme point de départ le droit commun, et, suivant qu'il s'agit de telle ou telle espèce, il lui est facile d'indiquer, parmi les présomptions que nous avons étudiées, laquelle peut être reçue par le magistrat.

CHAPITRE II

APPRÉCIATION PAR LE JUGE DU FAIT DES PRÉSUMPTIONS SIMPLES INVOQUÉES PAR L'ADMINISTRATION DE L'ENRE- GISTREMENT.

Dans les cas où la régie a le droit de s'appuyer sur les présomptions simples pour justifier ses réclamations, c'est-à-dire, d'après les principes exposés ci-dessus, dans tous les cas où un texte ne le lui interdit pas expressément, quelles sont les règles d'appréciation qui s'imposent au magistrat ?

Aucune disposition particulière n'est édictée à ce sujet par la loi fiscale. Le droit commun reprend donc toute sa force. Le devoir du juge est tracé par l'article 1353 du Code civil : « Les présomptions qui ne sont point établies par la loi sont abandonnées aux lumières et à la prudence du magistrat, qui ne doit admettre que des présomptions graves, précises et concordantes, et dans les cas seulement où la loi admet les preuves testimoniales, à moins que l'acte ne soit attaqué pour cause de fraude ou de dol. »

Nous avons vu ce qu'il fallait penser, en matière d'enregistrement, de la phrase qui assimile les présomptions à la preuve testimoniale. L'Administration recherche la fraude ; tous les moyens de preuve seraient à sa disposition (article 1353 *in fine*). Mais comme la loi de frimaire a introduit un système de procédure spéciale, il se trouve qu'en fait la preuve

testimoniale est écartée, mais non les présomptions parfaitement compatibles avec cette procédure. Au point de vue de la régie, l'article 1353 doit être traduit comme s'il portait : « Les présomptions peuvent être reçues dans tous les cas où seraient admises les preuves testimoniales, si ces dernières ne se trouvaient pas prohibées par une raison de forme, dans les réclamations d'ordre fiscal ».

Les présomptions invoquées par l'Administration ne peuvent faire preuve que si elles sont *graves, précises et concordantes*. Sur le point de savoir si elles ont ce caractère, le législateur ne pouvait que s'en rapporter « aux lumières et à la prudence du magistrat », car, dit M. Demolombe, « c'est là une « question dont l'appréciation est subordonnée à l'infinie variété des circonstances de chaque cause (1) ». On a comparé avec raison le juge à un juré, auquel la loi ne demande aucun compte, et qui est parfaitement libre de se décider comme il l'entend ; il ne lui est prescrit aucune règle l'obligeant à se faire une conviction en s'appuyant sur tel fait plutôt que sur tel autre. Son appréciation est souveraine et son droit d'investigation n'est limité par aucun texte. La loi lui recommande de n'admettre que des présomptions graves, précises et concordantes ; elle lui laisse un pouvoir souverain pour décider si les faits qu'on invoque devant lui ont réellement ce triple caractère.

L'interprète n'a donc aucune règle à tracer au juge, le législateur ne l'ayant pas fait. Nous dirons cependant que les présomptions desquelles on veut tirer une induction, une conséquence, doivent être elles-mêmes

(1) Tome XXX, p. 227.

mes un fait certain, légalement établi. Je prétends prouver une omission dans une déclaration de succession : j'invoque un contrat de mariage énonçant que tel apport vient de cette succession. C'est là une simple présomption, non une preuve littérale, puisque le contrat de mariage n'a pas directement pour but d'établir la consistance d'une succession. Il est nécessaire, et cela va de soi, que le contrat de mariage contienne d'une façon claire et indubitable les énonciations dont je veux me servir... Si le fait qu'on invoque comme présomption n'était pas reconnu et avéré, s'il était douteux et incertain, la preuve qu'on essaierait d'en tirer manquerait de base. Le juge doit donc, avant tout, s'assurer que le fait sur lequel on prétend fonder des présomptions est lui-même légalement prouvé. Il examinera ensuite si les présomptions sont graves, précises et concordantes.

Des présomptions sont *graves* lorsque le fait connu fait supposer presque nécessairement le fait inconnu. En admettant que le législateur ne les ait pas érigés en présomptions légales, l'inscription aurèle de la contribution foncière et le paiement de l'impôt seraient des présomptions graves de propriété pour l'inscrit. Cependant il n'est pas nécessaire qu'il y ait entre le fait connu et le fait inconnu des relations absolument forcées. Je suis inscrit au rôle, c'est très probablement parce que je suis propriétaire ; il y en a tout au moins une présomption grave. Cependant l'inscription peut avoir été faite par erreur ; je puis m'être fait inscrire par suite d'une convention secrète faite avec le vrai propriétaire, ou bien comme mandataire, gérant d'affaires, et cela sans avoir averti le percepteur de la qualité en laquelle j'agissais.

Les présomptions sont *précises* lorsqu'elles établis-

sent directement le fait inconnu et contesté. Une cession de droits successifs porte un prix supérieur à la valeur des biens antérieurement déclarés. Il y a à la fois présomption *grave* et *précise* d'insuffisance d'estimation dans la déclaration de succession.

Enfin des présomptions sont *concordantes* lorsque toutes elles tendent à établir la même chose, le fait inconnu qu'il s'agit de prouver. L'inscription au rôle de la contribution foncière et les paiements faits en vertu de cette inscription sont des présomptions concordantes. C'est précisément parce que ces deux faits se prêtent une force mutuelle, qu'ils se corroborent, que leur réunion leur donne une force probante qu'ils n'auraient pas, pris isolément, que le législateur leur a attaché la qualité de présomptions légales.

Le juge doit donc écarter toutes les présomptions qui ne réuniraient pas le triple caractère exigé par la loi. Il doit rejeter les présomptions équivoques, les indices trop vagues, les simples conjectures. Peut-il se faire une conviction à l'aide d'une seule présomption ? La difficulté vient des termes de l'article 1353 ; des présomptions ne peuvent être *concordantes* que s'il y en a plusieurs. Faut-il prendre le texte à la lettre ? Nous ne le croyons pas. La loi s'est fiée aux lumières et à la prudence du magistrat ; elle lui a donné un pouvoir discrétionnaire. Comprendrait-on qu'elle lui eût cependant tracé une règle restrictive aussi bizarre ? On sait, en effet, qu'une seule présomption très forte peut-être décisive, tandis que beaucoup de présomptions réunies aboutissent parfois à ne donner qu'une probabilité assez vague.

Toutes ces considérations sur les caractères des présomptions n'ont d'ailleurs qu'une portée théorique : « Chacun à sa manière de voir et d'apprécier les

« choses, dit M. Larombière. Vainement le législateur
« aurait prescrit aux juges de n'admettre que des pré-
« somptions graves, précises et concordantes ; le fait
« pourra toujours impunément l'emporter sur le
« droit. L'appréciation des présomptions étant entiè-
« rement abandonnée au pouvoir discrétionnaire du
« juge, il peut incessamment considérer comme gra-
« ves, précises et concordantes, telles présomptions
« auxquelles un autre dénie avec raison ces caractè-
« res. En cette matière, l'erreur sur le fait jouit d'une
« impunité absolue et échappe à toute censure de la
« Cour de cassation.

« Mais plus le pouvoir du magistrat est étendu,
« plus il doit être sagement modéré dans son exer-
« cice. Puisque son appréciation quant au point de
« fait ne relève que de sa conscience, la justice et
« l'équité lui font un impérieux devoir d'examiner
« avec une attention sévère et réfléchie les diverses
« circonstances de chaque cause. Il n'appartient pas
« à la loi de lui en tracer les règles. Elles sont du res-
« sort exclusif de la logique. Elle seule peut enseigner,
« avec l'art du raisonnement, les caractères des pré-
« somptions, et apprendre à quelles conditions elles
« sont graves, précises et concordantes. Il ne suffit
« donc pas de connaître la loi ; son application exige
« en outre de la part du magistrat une grande sûreté
« de bon sens, une rectitude parfaite de raison et une
« science de discernement que la logique seule dirige
« et que l'expérience perfectionne (1) ».

Nous en avons fini avec cette théorie générale des

(1) Tome VII, page 217.

- présomptions de fait, quand nous aurons mentionné que la preuve contraire peut leur être opposée. C'est le droit commun, et il n'est pas nécessaire d'insister sur ce point universellement admis.
-

TITRE II

Rôle des présomptions de fait, en matière d'enregistrement. De leur application aux diverses questions fiscales.

La théorie des présomptions, envisagées comme modes de preuve pour l'Administration, pourrait se terminer ici. Nous avons indiqué toutes les règles, tous les principes à l'aide desquels doit se diriger l'interprète. C'est à lui de faire application de ces principes dans chaque espèce particulière. Une fois admis, dans un cas donné, que les présomptions simples peuvent être employées par la régie, il appartient au juge d'examiner, d'après les circonstances de la cause, si les faits qu'on invoque devant lui sont suffisamment probants, si ce sont bien des présomptions graves, précises et concordantes suivant le vœu de la loi. Son appréciation est souveraine. La Cour de cassation ne peut pas intervenir quant à cette appréciation et déclarer qu'il y a mal jugé. Son rôle se borne à trancher la question de droit, c'est-à-dire à décider si réellement, dans l'hypothèse à elle soumise, on se trouvait dans l'un des cas où les présomptions de fait peuvent être reçues.

Pourtant, si nous nous en tenions là, notre étude serait incomplète. Les présomptions jouent un rôle

tellement important dans toutes les questions fiscales, que nous devons tirer les conséquences des principes précédemment posés. La régie a-t-elle le droit de rechercher, en dehors d'un acte et à l'aide de présomptions, le véritable caractère de cet acte ? Dans une déclaration de succession, quels sont les moyens dont elle dispose pour établir une omission, une insuffisance de revenu ? Incidemment, nous ferons la théorie des dons manuels, bien que les présomptions proprement dites ne puissent être invoquées, en cette matière, par l'Administration...

Les motifs qui ont poussé le législateur à laisser la régie jouir, en principe, du droit commun (sauf ce qui a été dit de la preuve testimoniale) ont déjà été indiqués. Puisque le caractère de la fraude est d'être cachée, puisque les parties ont soin de dissimuler les écrits qui pourraient leur être opposés, n'était-il pas indispensable, si l'on voulait assurer le recouvrement de l'impôt, d'armer les agents auxquels ce recouvrement est confié ? En fait, et c'est ce qu'il démontrera les chapitres qui suivent, l'Administration a des prérogatives importantes, sans que ses pouvoirs n'aient pourtant rien d'exorbitant ni de vexatoire.

CHAPITRE PREMIER

DU DROIT DE L'ADMINISTRATION DE RECHERCHER, A
L'AIDE DES PRÉSUMPTIONS, LE VÉRITABLE CARACTÈRE
D'UN ACTE FAUSSEMENT QUALIFIÉ.

C'est là un droit que l'on ne saurait contester à la régie et qui découle des principes que nous avons exposés. L'Administration peut se prévaloir des présomptions pour établir la nature véritable d'un acte quelconque et appliquer les tarifs en conséquence. Mais il faut bien remarquer que la régie doit prouver la fraude. En effet, lorsqu'il est possible, sans changer le caractère d'un acte, de suivre deux formes différentes, rien n'empêche les parties d'adopter celle de ces formes qui donne lieu à la perception des droits les moins élevés. Cette manière de procéder est parfaitement légitime, et l'on ne saurait y trouver aucune fraude. Ce qui est interdit, et ce que l'Administration peut rechercher et punir, c'est le fait de déguiser un acte, de faire dans cet acte de fausses déclarations pour échapper à l'impôt; ce qui est interdit, c'est par exemple de dissimuler une libéralité sous la forme d'une cession à titre onéreux, dans les cas où la donation est assujettie à un droit plus élevé que la vente. Mais lorsqu'un acte ne présente rien de contraire aux lois, les droits d'enregistrement doivent être réglés d'après les dispositions de cet acte.

La théorie de MM. Championnière et Rigaud (1), qui décident que l'on ne peut rechercher la volonté des parties ni dans d'autres actes que celui qui est soumis à la formalité, ni dans les circonstances qui ont précédé, accompagné ou suivi cet acte, doit donc être rejetée. Elle est certainement contraire au principe en vertu duquel toutes les preuves de droit commun sont recevables pour démontrer qu'une convention est entachée de fraude. Au premier rang des preuves de droit commun, se trouvent sans contredit les présomptions de l'homme. Nous avons vu d'ailleurs que la solution admise par MM. Championnière et Rigaud dans l'hypothèse que nous étudions n'est que la conséquence d'une prétendue distinction à établir entre les droits d'actes et les droits de mutation. Nous renvoyons, quant à cette distinction, aux développements donnés dans notre Introduction générale.

Quelle est donc la marche à suivre pour le préposé de l'Enregistrement chargé d'appliquer le tarif à un acte quelconque ? En premier lieu, il cherche à déterminer nettement l'intention des parties. C'est l'intention des parties qui doit, avant tout, le guider pour la qualification à donner à la convention. En général, la régie s'en tient à la déclaration des contractants. Si ceux-ci déclarent qu'ils font une donation, une vente, un bail... etc... il est probable qu'en effet ils ont donné, vendu ou loué.... Tout au moins faut-il l'admettre, jusqu'à preuve du contraire. « En outre, remarque « Proudhon, il ne suffit pas de trouver dans un acte « des stipulations donnant lieu à des droits ou à des

(1) V. ci-dessus, pages 54 et suiv.

« charges extraordinaires, pour conclure de là que la
« convention dégénère en une autre espèce ; ainsi, un
« bail ne change pas de nature quoique les répara-
« tions usufruituaires y soient mises à la charge du
« preneur. Pour être fondé à dire que le contrat dégé-
« nère véritablement de la dénomination qui lui est
« donnée, il faut que son exécution paraisse, en gé-
« néral, subordonnée aux règles établies pour une
« autre espèce et que les parties l'aient ainsi voulu,
« même pour les détails naturellement sous-entendus
« entre-elles et non exprimés dans l'acte » (1).

C'est à l'Administration à discerner le véritable caractère de la convention. Ce ne sera pas toujours facile, la fraude étant très habile à dénaturer les dispositions des contrats, et la liberté des conventions offrant aux parties mille ressources pour tourner la loi.

Quand il s'est rendu un compte exact de la volonté apparente des contractants, le préposé de l'Enregistrement doit examiner dans quelles circonstances, dans quel but est fait l'acte qui lui est soumis. Il recherche si la substance de l'acte, si les particularités qu'il contient, comparées aux faits antérieurs, ne résistent pas à la qualification qu'on lui a donnée. En d'autres termes, l'Administration, au moyen de rapprochement d'actes, de jugements qui ont pu intervenir, et d'une façon générale au moyen de tous les éléments de fait dont elle connaît officiellement, s'assure que l'intention apparente des contractants se confond avec leur intention réelle. Ceux-ci déclarent qu'ils font une vente, est-ce réellement une vente ? n'y a-t-il pas donation

(1) Traité de l'usufruit, n° 107.

déguisée sous la forme d'un contrat à titre onéreux ? etc....

La jurisprudence a toujours reconnu à la régie le droit d'apprécier le véritable caractère d'un acte présenté à la formalité de l'enregistrement. Une convention ne peut avoir en droit fiscal une autre nature qu'en droit civil. C'est-à-dire que, pour appliquer les tarifs, l'Administration doit pouvoir, avant tout, rechercher sous les formes employées par les parties, leur intention véritable, leur but, ce qu'elles ont réellement convenu. Il n'est pas possible, au surplus, de signaler toutes les hypothèses dans lesquelles ce principe fondamental de la perception a été consacré par la Cour de cassation. Nous nous bornerons à citer quelques espèces et quelques arrêts à titre d'exemples.

Une première application intéressante de ces idées a été faite à propos d'une vente à réméré, présentée comme un contrat pignoratif. Les époux Genty avaient vendu, le 17 juin 1829, devant notaire, au sieur Dubain, des immeubles, moyennant 7,000 francs et sous faculté de rachat pendant cinq ans. L'Administration, sur ce premier acte, perçut le droit de vente. Cependant, suivant procès-verbal du 22 mai 1836, les époux Genty vendirent les mêmes biens à des tiers; l'acte énonçait que la faculté de rachat avait été verbalement prorogée par le sieur Dubain jusqu'au 1^{er} mai 1836; qu'à cette époque les époux Genty avaient remboursé le prix de vente et étaient rentrés en possession. Par un acte du 9 juillet 1836, le docteur Dubain donnait, en effet, quittance des 7,000 francs aux époux Genty. Sur ce dernier acte il ne fut d'abord perçu que le droit de quittance ou de rachat à 0 fr. 50 %; mais plus tard, la régie réclama le droit de rétrocession

(5 fr. 50 %), le rachat n'ayant pas été effectué dans le délai de cinq ans déterminé par le contrat.

C'est alors que les époux Genty, voulant profiter du principe déjà admis par la jurisprudence, à savoir que la perception des droits se détermine d'après la véritable intention des parties, prétendirent qu'en réalité, le premier acte de vente a réméré n'était qu'un prêt déguisé, un contrat pignoratif, et qu'en conséquence le droit de rétrocession réclamé n'était pas exigible.

Ce moyen fut accueilli par le tribunal d'Orléans (jugement du 18 avril 1837), qui reconnaissait ainsi que le véritable caractère des actes s'apprécie suivant leur nature, suivant les circonstances de la cause, et non pas d'après la seule qualification donnée au contrat.

La Cour de cassation cassa le jugement en se basant sur le § II n° 11 de l'article 69 de la loi du 22 frimaire an VII, aux termes duquel, pour n'être soumis qu'au droit de 0 fr. 50 %, les retraits doivent être exercés par actes ayant date certaine avant l'expiration du délai de réméré. Ce qu'il y a de remarquable dans cet arrêt, c'est que la Cour accorde bien à la régie le droit de prouver la fausseté des déclarations contenues dans un acte, mais elle ne permet pas aux parties de faire cette même preuve pour éviter des droits. « Attendu qu'à la vérité les tribunaux
« peuvent et doivent rechercher si la qualification
« donnée aux actes, en déguisant une autre nature
« de convention, n'a pas eu pour but de faire fraude
« à la loi fiscale; mais attendu qu'il n'en résulte pas
« que les parties elles-mêmes puissent opposer la si-
« mulation des actes à l'Administration de l'enregis-
« trement, qui est fondée à percevoir le droit d'après

« la substance des actes et leur forme extrinsèque (1).

La doctrine de la Cour est inattaquable. La régie a le droit de prouver la fraude, de démontrer qu'un acte n'est pas réellement ce qu'il paraît. Mais les contractants ne peuvent faire cette démonstration pour échapper à un impôt plus élevé. S'ils ont adopté une forme donnant lieu au droit le plus fort, c'est qu'ils y avaient intérêt, c'est que cette forme leur était avantageuse, comme dans l'espèce précitée, où les époux Genty voulaient surtout arrêter les poursuites en expropriation dirigées contre eux par le sieur Dubain. Mais alors il est juste qu'ils subissent le tarif applicable à l'acte qu'ils ont simulé; ils ne peuvent être admis à établir eux-mêmes la fausseté de leurs déclarations. *Nemo auditur in judicio turpitudinem suam allegans.*

Il a été jugé encore que le caractère réel d'un acte peut être déterminé par la nature des choses qui font l'objet de la convention, et notamment un acte qualifié bail peut, dans certaines circonstances, être considéré comme une véritable vente : « Attendu, porte
« un arrêt de la Cour de cassation en date du 22 août
« 1842 (2), que ce n'est pas seulement dans la qualifi-
« cation donnée à un acte par les parties qu'il faut
« chercher son véritable caractère, mais qu'il faut le
« chercher surtout dans les stipulations elles-mêmes
« de l'acte, et dans la nature des choses qui en font
« l'objet. Attendu, en fait, que, par acte notarié du
« 2 juin 1838, auquel les parties ont donné le nom de
« bail, le sieur Damblève céda au sieur Higonnet le

1. Cass., 9 juillet 1839. Sirey, 1839, 1, 686.

(2) Sirey. 1842, 1, 790.

« droit d'extraire pendant vingt ans la masse de la
« carrière dite de l'Amérique, en se conformant aux
« règlements existant sur la matière et surtout en se
« conformant aux ordres et avis du sieur Damblève
« relatifs à la direction et à la marche de l'exploitation ;
« que le prix de cette cession ne fut pas d'une somme
« fixe pour la durée de chaque année, mais qu'il fut
« déterminé par chaque quantité d'hectolitres de plâ-
« tre et de mètres cubes de moellons extraits de la
« carrière, d'après un compte tenu par un commis du
« bailleur et payé tous les mois sur le lieu de la sor-
« tie ; attendu que ces stipulations ne transféraient
« pas seulement la jouissance de la chose ainsi cédée
« pour un temps, mais qu'elles transmettaient réelle-
« ment la propriété des portions de la carrière qui
« étaient mensuellement enlevées... etc... »

Présomptions de fait tirées des clauses mêmes d'un contrat, présomptions tirées des circonstances de la cause, du mode de payement du prix, de la nature des objets exploités : tous ces faits doivent être examinés, dit la Cour, pour établir le caractère de la convention ; et c'est suivant la nature de l'acte ainsi déterminée que la régie applique tel ou tel tarif...

Dans les deux espèces que nous venons de citer, il faut remarquer que les éléments sur lesquels s'appuyait l'Administration ressortaient des énonciations mêmes de l'acte soumis à l'enregistrement. Dans l'arrêt Damblève-Higonnet du 22 août 1842, la Cour suprême base son appréciation de fausse qualification donnée à l'acte sur des considérations telles qu'il s'agit plutôt de véritables preuves que de présomptions. En indiquant que l'acte Damblève-Higonnet aboutit en fait à une cession par le premier au second d'une certaine quantité de plâtre, moellons, on peut

dire qu'elle prouve la vente plutôt qu'elle ne la présume.

Voici d'autres hypothèses, au contraire, où il n'est question que de présomptions proprement dites, et où la jurisprudence reconnaît expressément à l'Administration le droit de se prévaloir de ces présomptions résultant, non plus des énonciations d'un acte, mais des circonstances mêmes de la cause, pour assigner à un contrat faussement qualifié son véritable caractère. Il s'agit surtout de donations déguisées, extrêmement fréquentes en pratique, le droit de donation étant généralement très élevé.

Par contrat passé au Havre le 26 février 1853, la demoiselle Berryer, future épouse du sieur Lockart, déclarait apporter une somme de 100,000 francs, dont elle se prétendait personnellement propriétaire. Cette somme, disait-elle, était placée aux mains de Mme Quesnay, « qui le reconnaissait et se réservait le droit de s'en libérer après la célébration du mariage ». Lors de l'enregistrement, il ne fut perçu par le receveur, sur la clause relative aux 100,000 francs, qu'un droit d'obligation à 0,50 % (aujourd'hui 1 %). Mais bientôt l'Administration, voyant dans cette disposition une donation par Mme Quesnay à sa nièce, Mlle Berryer, réclama le droit supplémentaire de donation. Cette demande fut accueillie le 23 mars 1854 par le tribunal du Havre. Les considérants du jugement rendu par ce tribunal sont à noter, car ils précisent et délimitent exactement les droits de la régie. « Attendu que s'il
« est permis aux parties, lorsqu'on peut parvenir à
« un résultat donné au moyen de deux actes de diffé-
« rente nature, de choisir celui de ces actes qui est le
« moins onéreux sous le rapport de la perception des
« droits, il n'est pas licite de déguiser une convention

« parfaitement certaine sous une forme qui ne lui
« appartient pas, afin d'éviter les droits qui sont dus
« à raison de cette convention ; attendu que, d'après
« le contrat de mariage de la demoiselle Berryer, du
« 26 février 1853, cette demoiselle déclare apporter de
« son chef une somme de 100,000 francs dont elle
« est personnellement propriétaire, et qu'elle a placée
« chez Mme Quesnay, sa tante, présente au contrat,
« qui le reconnaît et déclare se réserver le droit de s'en
« libérer aussitôt après la célébration du mariage ;
« attendu qu'il suffit d'énoncer une pareille stipula-
« tion pour faire reconnaître combien les faits sur les-
« quels elle s'appuie sont invraisemblables ; que la
« possession d'une somme aussi considérable par
« Mlle Berryer, en état de minorité, n'ayant exercé
« aucune industrie, n'ayant pu faire aucun héritage,
« puisque ses père et mère existent, est un fait abso-
« lument inadmissible ; que le placement de cette
« somme aux mains de Mme Quesnay et la faculté
« que celle-ci se réserve de la rembourser aussitôt
« après le mariage font reconnaître quelle est l'ori-
« gine de cette prétendue créance ; que les fonds sont
« aux mains de Mme Quesnay ; qu'ils doivent en sor-
« tir aussitôt après le mariage ; qu'évidemment la
« position est absolument identique à celle qui aurait
« appartenu aux parties si les 100,000 francs avaient
« été donnés par Mme Quesnay à propos de ce
« mariage ; que la seule différence concerne l'origine
« de la propriété dans les mains de Mlle Berryer ;
« qu'entre cette dernière origine et celle énoncée, qui
« est évidemment le fruit de la dissimulation, le
« choix ne peut être douteux ; que la vérité est
« d'autant plus palpable, qu'on rencontre la même
« stipulation dans le contrat de mariage de la dame

« Pilau, sœur de Mlle Berryer, femme Lockart ;
« qu'ainsi, pour admettre la sincérité de semblables
« déclarations, il faudrait supposer que deux de-
« moiselles mineures, sans industrie, sans avoir fait
« d'héritages, auraient toutes deux placé des fonds
« aux mains de leur tante, et qu'au jour du mariage
« de chacune d'elles ce placement aurait produit
« identiquement la même somme ; que réellement
« donc il y a eu donation ; que par conséquent la
« contrainte a été bien décernée ; etc... »

La doctrine de ce jugement fut admise par un arrêt de la Cour suprême en date du 20 mars 1855 (1).
« Attendu que, dans l'espèce, il a été constaté, par le
« rapprochement de faits certains et probants, que le
« véritable caractère de la clause énoncée dans le
« contrat de mariage du 26 février 1853 était celui
« d'une donation faite par la dame Quesnay à sa nièce,
« future épouse, déguisée sous la forme d'une obliga-
« tion de somme, évidemment supposée... »

La jurisprudence reconnaît également à l'Administration le droit d'établir le caractère frauduleux d'une renonciation à une succession, à un legs, à une donation, et cela au moyen de simples présomptions de fait. Sans doute, il est permis à un époux de renoncer à la communauté, ou à la succession de son conjoint décédé ; il peut aussi légalement éviter des droits de succession ; mais si, par acte subséquent, il lui est attribué des avantages qui sont manifestement le prix de sa renonciation, celle-ci ne peut plus être considérée comme pure et simple ; c'est une convention à titre onéreux, passible du droit proportionnel. Par

(1). Sirey, 1185, 1, 271 ; Dalloz, 1855, 1, 130.

acte notarié du 23 décembre 1852, un sieur Boufflet avait constitué au profit de la dame veuve Boufflet, sa mère, à titre de pension alimentaire, une rente annuelle et viagère de 5,400 francs. Lors de l'enregistrement de cet acte, il fut perçu seulement le droit de constitution de rente (0,20 % sur le capital au denier 10 de la pension). Mais en rapprochant cette constitution de rente d'un acte au greffe passé quelques jours avant et portant renonciation par la dame Boufflet tant à la société d'acquêts qui avait existé entre elle et son mari qu'à la donation que lui avait faite ce dernier d'un quart en propriété et d'un quart en usufruit de tous ses biens, l'Administration supposa que la renonciation n'avait pas été pure et simple et que la pension stipulée dans l'acte du 23 décembre en était le prix. Elle réclama donc en conséquence le droit de mutation à titre onéreux. Cette demande fut accueillie par le tribunal de Rouen le 3 avril 1854.

« Attendu que, dans l'espèce, il s'agit de savoir si,
« comme le prétend Boufflet fils, l'acte constitutif de
« rente du 23 décembre 1852 est un acte isolé et ren-
« trant dans l'esprit de l'article 205 du Code Napo-
« léon, et comme tel soumis seulement au droit de
« 0,20 % du capital du revenu au denier 10, ou si, au
« contraire, cet acte, suivant l'Administration des
« Domaines, ne serait pas le prix de la renonciation
« du 13 du même mois, et, comme tel, n'emporterait
« pas acceptation par cette dame de ses avantages
« matrimoniaux et ne donnerait pas lieu au paye-
« ment des droits de mutation et de transcription ».

Nous allons voir le tribunal juger en faveur de la régie en se fondant sur toutes sortes de présomptions simples résultant des circonstances de la cause : « Attendu
« que Boufflet fils, pour justifier sa prétention, a

« cherché à insinuer que des dettes importantes ren-
« daient onéreuse la communauté ayant existé entre
« Boufflet père et mère, mais que ces insinuations,
« *loin d'être justifiées par les documents de l'ins-*
« *tance*, se trouvent en opposition formelle avec les
« déclarations passées par lui à Rouen au bureau des
« successions les 26, 27 avril et 10 août 1853; qu'il
« résulte de ces déclarations que le mobilier de cette
« communauté s'élevait à plus de 3,000 francs; que le
« revenu brut des immeubles était d'au moins 8,100 fr.;
« que d'après ces mêmes déclarations, les immeubles,
« représentant un capital important, n'étaient grevés
« d'aucune hypothèque; qu'il est dès lors évident que
« la dame Boufflet mère n'avait aucun intérêt person-
« nel à renoncer à ses avantages matrimoniaux; qu'en
« tenant pour exactes les insinuations du sieur Bouf-
« flet fils, on ne pourrait expliquer le chiffre élevé
« de la pension alimentaire, en présence d'une
« succession obérée; qu'une telle pension, à aucun
« titre, ne pourrait rentrer dans l'esprit de l'article
« 205 du Code Napoléon...; qu'au contraire, en
« rapprochant le chiffre de 5,400 francs des déclara-
« tions faites par Boufflet fils au bureau des succes-
« sions, on trouve qu'il y a un rapport à peu près
« exact avec les revenus que la dame Boufflet aurait
« pu tirer des droits auxquels elle renonce; qu'en
« envisageant aussi les précautions qui ont été prises
« pour assurer le payement de cette rente viagère,
« précautions inusitées en matière de pension alimen-
« taire, il est facile de reconnaître un créancier qui
« stipule et non une mère dans le besoin, à laquelle
« il serait dû des aliments; qu'en présence de tous ces
« faits, on est conduit tout naturellement à reconnaî-
« tre le véritable caractère des actes des 13 et 23 dé-

« décembre 1852 ; que ces actes se combinent, se lient
« intimement, et que le second n'est que le prix du
« premier (1)... etc.... »

Même décision dans un jugement du tribunal civil de Brignoles (17 décembre 1858) qui porte que l'appréciation du caractère frauduleux d'une renonciation peut résulter soit des énonciations d'un acte, soit des faits constatés dans un jugement. Un sieur Gavoty, décédé à Brignoles le 23 septembre 1854, laissant quatre enfants majeurs, avait, par testament olographe du 15 janvier 1854, partagé ses biens entre ses enfants et légué à sa femme l'usufruit d'une maison à Brignoles, du domaine du Petit-Condamy, du domaine de Piffourans et de tous les objets mobiliers qu'il délaisserait. Ce testament fut tenu secret et, par acte sous signatures privées du 9 janvier 1855, la dame veuve Gavoty abandonnait à ses enfants, à titre de partage anticipé, ses reprises dotales montant à 104,000 fr., à charge : 1° de lui servir une pension viagère de 5,200 fr. ; 2° de la laisser jouir du domaine du Petit-Condamy, du domaine de Piffourans et de la maison de Brignoles. Les héritiers Gavoty payèrent le 12 janvier et le 12 février 1855 les droits de mutation en ligne directe, mais sans acquitter les droits dus en raison du testament du 15 janvier 1854, alors tenu secret. Mais des difficultés étant survenues entre les parties, le testament fut présenté à l'enregistrement, revêtu de la déclaration suivante, signée de tous les héritiers

(1) Le pourvoi formé contre ce jugement fut rejeté par un arrêt de la chambre des requêtes de la Cour de cassation en date du 27 mars 1855 (Sirey, 1855, 1, 378 ; — Dalloz, 1855, 1, 67).

Gavoty : « Cejourd'hui, 4 mai 1855, nous avons trouvé
« le testament de notre père, qui est la reproduction
« fidèle des volontés qu'il avait exprimées verbale-
« ment et que nous avons exécutées entièrement
« dans le partage et en dehors ; en conséquence, le
« testament se trouvant exécuté, nous avons jugé
« inutile de remplir à ce sujet aucune formalité ». Mais pour éviter les droits de mutation dus sur l'usufruit ainsi révélé lors de l'enregistrement du testament, la veuve Gavoty renonça à cet usufruit par acte au greffe du 8 juin 1857. C'est alors qu'intervint, sur les contestations entre les héritiers Gavoty, un jugement démontrant que l'acte sous signatures privées du 9 janvier 1855 et la renonciation au greffe du 8 juin 1857 « n'avaient été faits, sans doute, qu'afin d'éviter
« des frais et droits d'enregistrement considérables ;
« qu'il était constant au procès et convenu, d'ailleurs,
« par toutes les parties, que l'acte de partage du
« 9 janvier 1855 n'avait été passé que dans le but de
« reproduire fidèlement le testament olographe que
« M. Gavoty père avait fait à la date du 15 janvier
« 1854 ; etc. » S'appuyant sur les considérants de ce jugement de Brignoles du 16 juin 1857, l'Administration réclama le paiement du droit en sus et du droit simple, dont M^{me} Gavoty se trouvait débitrice, comme légataire en usufruit d'une partie des biens délaissés par son mari. Le tribunal de Brignoles rendit alors le jugement suivant, absolument conforme aux principes que nous avons exposés en faisant la théorie générale des présomptions de fait. Ces présomptions sont recevables, déclare le tribunal ; elles peuvent être tirées de toutes les circonstances de la cause et servent à établir la véritable nature d'un acte frauduleux faussement qualifié : « Attendu que la veuve Gavoty

« prétend qu'elle jouit de l'usufruit d'une partie des
« biens de son mari décédé, non pas en vertu du tes-
« tament précité, auquel elle a renoncé le 8 juin 1857
« par acte fait au greffe du tribunal civil de Brignoles,
« mais en vertu d'un acte de donation-partage passé
« entre elle et ses enfants, le 9 janvier 1855; attendu
« que l'Administration refuse de reconnaître la valeur
« de cet acte, et le regarde comme frauduleux et
« comme non sérieux ;

« En droit : Attendu que les contribuables, lorsque
« deux voies s'ouvrent à eux pour atteindre le but
« qu'ils se proposent, ont toujours la faculté de choisir
« celle qui donne ouverture au droit le moins élevé,
« quand même cette voie serait la moins directe ; que
« la régie ne peut critiquer la forme choisie par les
« parties ; mais que cependant il faut avant tout que
« l'acte fait par les parties soit sérieux ; que ce carac-
« tère, résumé par la doctrine dans ces deux mots de
« Dumoulin : *Oblique sed non simulate*, est exigé
« par les plus simples notions d'équité ; que dès lors,
« dans l'espèce actuelle, il s'agit de savoir si l'acte de
« partage du 9 janvier 1855, acte fait dans le but
« d'éviter les droits d'enregistrement, a été un acte
« sérieux ;

« En fait : Attendu que dans cet acte rédigé le 9 jan-
« vier 1855, les parties reproduisent exactement les
« dispositions du testament olographe du 15 janvier
« 1854, testament qu'elles prétendaient alors ne pas
« connaître ; que la veuve Gavoty reçoit par cet acte
« des avantages en usufruit, identiques à ceux qui
« lui étaient légués par le testament de son mari ;
« attendu que si, pour colorer l'acte, la veuve Gavoty
« paraît faire à ses quatre enfants une donation de
« ses reprises dotales, cette donation apparente est
« illusoire dans la pratique ;

« Qu'en effet, la veuve Gavoty se rend, par la même
« clause, créancière vis-à-vis de ses enfants de l'in-
« térêt de la somme prétendue donnée ; que dès lors
« elle reste dans la position où elle se trouvait en
« vertu du testament de son mari ; que, par consé-
« quent, l'acte du 9 janvier se trouve sans cause, sans
« but, sans effets véritables, et n'a pour fins que de
« frauder les droits du fisc, en simulant un acte
« sérieux ; que si le moindre doute pouvait encore
« exister sur ce point, après la comparaison réfléchie
« du testament et de l'acte de partage, ces doutes
« seraient levés par les expressions qu'emploient les
« parties elles-mêmes dans une note ajoutée au testa-
« ment de leur père, le 4 mai 1855, jour où elles pré-
« tendaient avoir retrouvé ce testament connu depuis
« longtemps par elles (1) ; etc...

Par un arrêt du 18 juillet 1860 (2), la chambre des
requêtes a rejeté le pourvoi formé contre le jugement
du tribunal de Brignoles :

« Attendu que le jugement déféré à la Cour, en ap-
« préciant, ainsi qu'il en avait le droit, le caractère du
« partage du 9 janvier 1855, a reconnu que cet acte
« n'était pas sérieux et qu'il avait été conçu en fraude
« des droits du fisc ; attendu que cette appréciation
« se justifie par les divers faits constatés, soit dans le
« jugement attaqué, soit dans les énonciations de
« l'acte lui-même, etc... » (3).

(1) Jugement du 17 décembre 1858. Sirey, 1861, 1, 374.

(2) Sirey, 1861, 1, 374. — Dalloz, 1861, 1, 62.

(3) Sur le droit des tribunaux de déterminer le véritable ca-
ractère des actes, quelles que soient les expressions employées
par les parties, voir encore : Cass., chambre civile, 17 août 1863 ;
Sirey, 1863, 1, 505 ; Dalloz, 1863, 1, 474 ; Cassation, 6 juil-

Quelle conclusion donner à toutes les décisions judiciaires que nous venons de passer en revue ? C'est que toutes les fois qu'un acte est présenté à l'Administration, celle-ci peut et doit examiner sa portée, son but, ses effets, en un mot l'intention des parties. Tous les jugements et arrêts précités ont soin de le répéter : les parties, entre deux formes, ont le choix ; il leur est loisible d'adopter celle qui donne lieu à la perception des droits les moins élevés ; ce qui leur est interdit c'est la fraude, la simulation, c'est-à-dire le fait de déguiser sous un acte d'une certaine forme, d'une certaine qualification, une convention qui, au fond, est toute autre que le contrat apparent. On ne peut faire une vente et essayer de la présenter comme un bail ; on ne peut faire une donation et lui donner les apparences d'une cession à titre onéreux. Au surplus, il est impossible d'indiquer un *criterium*, de dire par avance quand il y a fraude ou quand, au contraire, les contractants ont employé un moyen légitime de se soustraire aux droits d'enregistrement. C'est là une pure question de fait, en général facile à résoudre pour chaque espèce, et laissée à l'appréciation souveraine du juge. Cependant, l'acte de renonciation à une succession, à une donation testamentaire, à un legs, nous fournit un exemple frappant de la distinction qui s'impose à la régie. Il est permis à un conjoint de renoncer purement et simplement à son usufruit légal ou testamentaire, ne serait-ce que pour éviter l'impôt de

let 1871 ; Sirey, 1871, 1, 164 ; Tribunal civil de la Seine, 2^e chambre, 15 janvier 1897 ; Pandectes françaises, 1897, VI, p. 25 ; Cassation, req., 26 janvier 1899 ; Pandectes françaises, 18 janvier 1899, VI, p. 46.

mutation. Mais cette renonciation perd son caractère, devient une véritable cession à titre onéreux, si, dans un autre acte, le renonçant se fait attribuer des avantages absolument équivalents à ceux qu'il avait abandonnés. Dans cette dernière hypothèse, il y a fraude ; l'acte frauduleux est non avenu quant à la perception des droits.

C'est là le résumé de la doctrine que nous avons admise, et que la jurisprudence étudiée dans ce chapitre a eu maintes fois l'occasion d'appliquer.

CHAPITRE II

DE L'INSUFFISANCE DE PRIX ET DE LA DISSIMULATION

La régie, nous venons de le voir, peut, au moyen des présomptions de fait, rechercher le véritable caractère d'un acte faussement qualifié. En matière d'insuffisance de prix et de dissimulation, il faut supposer la nature vraie du contrat connue et exactement indiquée par les parties. Celles-ci déclarent une vente ; c'est bien, en effet, une vente qui a été convenue. La fraude ne porte plus sur le caractère même de la convention, mais sur un des éléments de cette convention, sur le prix, c'est-à-dire sur le montant des valeurs passibles de l'impôt. La question que nous avons à résoudre peut donc se formuler de la façon suivante : étant donné un échange, une vente, un bail, et d'une manière générale un contrat quelconque, où l'on rencontre un prix exprimé, quels sont les modes de preuve accordés à l'Administration pour établir, soit l'insuffisance de ce prix, soit une dissimulation ? Et, notamment, a-t-elle le droit d'invoquer les présomptions de fait ?

Tout d'abord, il faut savoir ce que l'on entend en droit fiscal par insuffisance de prix et par dissimulation ; il importe de distinguer ces deux choses. Toutes deux se traduisent par une diminution des sommes

sur lesquelles doit être calculé le droit proportionnel ; mais, comme le fait remarquer M. Garnier, « ce qui « caractérise la dissimulation, c'est l'intention de « frustrer le Trésor des droits exigibles, tandis que « l'insuffisance de prix procède d'une simple erreur « d'appréciation (1) ». En d'autres termes, dissimuler, en droit fiscal, c'est déclarer dans une cession un prix inférieur au prix convenu, et cela dans le but de se soustraire au paiement d'une partie des droits légalement dus. En dehors de l'acte officiellement présenté à l'enregistrement, les contractants fixent le prix réel, soit verbalement, soit au moyen de la contre-lettre, qui n'est qu'une forme de la dissimulation. Au contraire, il peut y avoir insuffisance de prix, quand bien même le prix exprimé dans l'acte est réellement le prix convenu. Cela arrive lorsque la valeur vénale de l'objet vendu paraît supérieur à ce prix convenu.

La dissimulation et l'insuffisance de prix sont donc, en droit fiscal, deux choses essentiellement différentes qu'il importe de ne pas confondre. Quand l'Administration veut établir l'une ou l'autre de ces deux erreurs c'est toujours dans le but d'augmenter le montant des sommes passibles de l'impôt de mutation. Mais dans l'hypothèse de dissimulation, l'erreur n'est pas pure et simple ; elle est commise sciemment par les parties ; elle constitue le dol ; elle devient une véritable fraude. Au contraire, l'insuffisance de prix peut ne provenir que d'une simple erreur d'appréciation. Les contractants ont bien déclaré le prix convenu ; mais en fait, l'Administration estime que ce prix ne corres-

(1). Septième édition. V^o Dissimulation, n^o 2.

pond pas à la véritable valeur vénale de l'objet. Dans ce cas, bien qu'il n'y ait pas fraude de la part des redevables, le législateur permet cependant à la régie de démontrer l'insuffisance du prix, l'impôt ayant été établi dans sa pensée sur la valeur même de l'objet transmis et le prix n'ayant été désigné par la loi comme base du calcul des droits que parce qu'en général il est vraiment l'équivalent de la chose cédée. L'impôt, disons-nous, est établi sur la valeur même de l'objet; c'est bien là, semble-t-il, l'idée du législateur. Autrement, comprendrait-on qu'il eût permis de poursuivre l'insuffisance de prix proprement dite, l'insuffisance telle que nous venons de la définir? Si les droits d'enregistrement ne devaient atteindre que le prix, il est évident que les contractants auraient satisfait entièrement aux prescriptions légales, en déclarant sincèrement le prix convenu. Qu'on ne vienne pas objecter l'article 15 § 6 de la loi du 22 frimaire an VII, d'après lequel la « valeur de la » propriété et de l'usufruit est déterminée pour les ventes et autres transmissions à titre onéreux par le prix exprimé et le capital des charges qui peuvent ajouter au prix ». Combiné avec l'article 17 de la même loi, il prouve précisément que les droits d'enregistrement sont établis sur la valeur vénale, mais que la loi considère le prix exprimé comme étant généralement le plus sûr équivalent de cette valeur.

Il faut remarquer, au surplus, que les articles 17 de la loi de frimaire et 13 de la loi du 23 août 1871, qui traitent de l'insuffisance de prix et de la dissimulation, ne s'appliquent qu'aux mutations d'immeubles à titre onéreux. Pour les mutations de meubles à titre onéreux, nous avons vu à quelles règles elles étaient soumises et quels étaient les moyens de contrôle de la

régie (1), et quant aux mutations à titre gratuit, il en sera traité dans les deux chapitres qui suivent (Insuffisance de revenu. — Dons manuels).

Au point de vue qui nous intéresse, c'est-à-dire au point de vue de la preuve, la distinction entre l'insuffisance de prix et la dissimulation est d'une importance capitale. Ce qu'il faut retenir spécialement, c'est qu'il y a fraude seulement en cas de dissimulation, non dans l'hypothèse d'une insuffisance. Nous savons en effet que, de droit commun, l'Administration ne dispose de tous les moyens de preuve que si elle veut rechercher la fraude. En principe donc, et si aucun texte spécial ne venait modifier cette règle, les moyens de contrôle de la régie seraient beaucoup plus nombreux lorsqu'elle veut établir une dissimulation que lorsqu'il s'agit de démontrer une insuffisance. Nous étudierons simultanément et en les comparant l'insuffisance de prix et la dissimulation, mais nous distinguerons deux périodes dans la législation depuis la loi de frimaire : 1^{re} la période antérieure à la loi du 23 août 1871 ; 2^e les principes nouveaux introduits par cette loi.

§ I

Période antérieure à la loi du 23 août 1871.

Notre ancien droit fiscal donnait à l'Administration, représentée alors par les fermiers généraux, deux moyens d'atteindre l'insuffisance et la dissimulation : l'expertise et le droit de retrait. Le retrait n'était autre

(1). V. ci-dessus, deuxième partie, titre I^{er}, chapitre I^{er}.

chose que la faculté accordée au fermier général de reprendre les immeubles cédés à titre onéreux, en remboursant à l'acquéreur le prix qu'il avait payé, d'après l'acte ou la déclaration. C'était un privilège exorbitant qui fut supprimé avec tous les autres retraits par les lois révolutionnaires (1).

Le second moyen de contrôle, l'expertise, fut elle-même interdite par la loi des 17-21 décembre 1790, et la régie se trouva ainsi pendant quelque temps complètement désarmée en face de la fraude.

L'article 17 de la loi de frimaire vint remédier aux inconvénients de la législation antérieure. Il dispose : « Si le prix énoncé dans un acte translatif de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux paraît inférieur à la valeur vénale à l'époque de l'aliénation, par comparaison avec les fonds voisins de même nature, la régie pourra requérir une expertise, pourvu qu'elle en fasse la demande dans l'année, à compter du jour de l'enregistrement du contrat ». Avec l'article 40 de la même loi qui établit une pénalité sur la contre-lettre, ce sont les deux seuls textes que nous ayons avant 1871 sur la dissimulation et l'insuffisance.

La régie avait-elle donc le droit, dans notre première période, d'établir au moyen de simples présomptions de fait l'insuffisance et la dissimulation ? Devait-on, avant 1871, distinguer entre ces deux choses, quant à la recevabilité des présomptions ? Sur cette question s'est élevée une des plus grosses controverses de notre droit fiscal. La jurisprudence elle-même n'offre aucune certitude et il faut bien

(1). Lois des 12 juin et 12 juillet 1790.

reconnaître que la loi, trop vague, engendrait, sans les résoudre, de nombreuses difficultés. Certains textes même semblaient établir des règles contradictoires avec la notion que nous avons donnée de l'insuffisance et de la dissimulation. N'était-il pas étrange *a priori* que l'insuffisance constatée, laquelle ne suppose pas de fraude, fût toujours passible d'un droit en sus (article 5 de la loi du 27 ventôse an IX), tandis que la dissimulation n'était punie que dans le cas de l'article 40 de la loi de frimaire ou lorsqu'elle était démontrée par l'expertise (article 5 de la loi du 27 ventôse an IX). Nous verrons d'ailleurs si cette observation n'a pas son intérêt, quant aux moyens de contrôle accordés à la régie.

De droit commun, l'insuffisance de prix, ne supposant pas de fraude, ne pouvait être prouvée qu'à l'aide de l'expertise, mode spécial prévu par l'article 17 de la loi du 22 frimaire an VII. Sur ce point particulier, il y a à peu près unanimité chez les commentateurs. Cette solution n'est d'ailleurs guère contestable, aucun texte spécial n'étant venu déroger au droit commun applicable en l'espèce. Il faut donc refuser à l'Administration le droit d'établir une insuffisance de prix, en matière de mutation immobilière à titre onéreux, soit à l'aide de la preuve testimoniale, soit à l'aide de l'aveu, soit au moyen des simples présomptions. En fait, la preuve par écrit elle-même n'est d'aucune utilité ; car elle permettrait d'établir non plus l'insuffisance, mais la dissimulation. L'expertise est le seul droit reconnu au Trésor. Nous n'avons pas, au surplus, à nous expliquer sur ce mode de preuve, sur la procédure particulière qu'il nécessite, ni sur le délai imparti à l'Administration pour en user....

Les difficultés naissent et l'accord cesse entre les

commentateurs en ce qui concerne la dissimulation. Les uns donnent toutes les preuves de droit commun à la régie ; d'autres ne lui accordent que l'expertise. Enfin, d'après un troisième système, elle pourrait prouver la dissimulation par l'expertise et par les déclarations des parties.

Les auteurs qui déclarent recevables, même avant la loi de 1871, toutes les preuves de droit commun (non compris la preuve testimoniale, écartée par la procédure spéciale de l'enregistrement) en matière de dissimulation, se fondent principalement sur cette considération qu'il s'agit d'une hypothèse où l'Administration veut rechercher la fraude. De droit commun, disent-ils, tous les modes de preuve, y compris les présomptions, doivent être admis. Ils fortifient ce premier argument en invoquant l'article 4 de la loi de frimaire, d'après lequel l'impôt est assis sur les valeurs, et l'article 17 précité. Enfin, d'après eux, il n'y a aucune raison de ne pas appliquer, en notre matière, la solution que la Cour de cassation adopte pour les marchés. Or, les droits exigibles sur les marchés sont liquidés sur le prix réellement payé à l'entrepreneur, non sur le prix supposé lors de l'enregistrement. Pourquoi, puisqu'il y a analogie entre les deux hypothèses, ne pas permettre à la régie d'exiger le droit proportionnel sur le supplément de prix découvert ?

Aucun de ces arguments ne nous paraît décisif. Sans doute, en principe, pour démontrer la fraude, l'Administration peut employer toutes les preuves de droit commun. Mais lorsque ce privilège lui est enlevé par un texte exprès, on est bien obligé de déroger à la règle générale. Or, c'est ici le cas. L'article 17 décide : « La régie pourra requérir une expertise, si le

« prix énoncé dans un acte translatif paraît inférieur
« à la valeur vénale de l'immeuble, à l'époque de l'alié-
« nation ». La généralité des termes employés par le
législateur démontre qu'il ne distingue pas si cette
infériorité constitue une insuffisance de prix ou pro-
vient d'une dissimulation. Il vise les deux hypothèses
et décide que l'expertise sera le seul mode de preuve
à la disposition de la régie pour établir l'infériorité du
prix exprimé, quelle qu'en soit la cause. Il faut remar-
quer l'enchaînement des textes de la loi de frimaire.
L'article 4 décide que le droit proportionnel est assis
sur les valeurs ; l'art 15, alinéa 6, ajoute que la valeur
elle-même est déterminée par le prix exprimé ; enfin
l'article 17 prévoit l'hypothèse où le prix exprimé
paraît inférieur à la valeur vénale. Et il donne à l'Ad-
ministration un moyen spécial, exclusif de tout autre,
de prouver cette infériorité du prix. En d'autres ter-
mes, l'application du droit commun est écartée ici
par un texte précis. A quoi revient, au fond, le sys-
tème que nous combattons ? A prétendre que l'article 17
ne vise que l'insuffisance de prix et non la dissimula-
tion. « Eh bien, dit M. Naquet, sait-on à quelle conclu-
« sion il faudrait s'arrêter, s'il en était ainsi ? Il fau-
« drait dire que la dissimulation ne pourra être éta-
« blie d'aucune manière, pas même par une expertise,
« par la raison qu'aucun texte n'apporte d'exception,
« pour ce cas, à la règle générale posée par l'article 15
« n° 6, que l'impôt est calculé sur le prix exprimé.
« Personne d'ailleurs n'oserait conseiller une pareille
« solution, qui serait particulièrement absurde, puis-
« qu'elle aboutirait à refuser au fisc le droit à l'exper-
« tise en cas de fraude, tandis que ce droit lui serait
« reconnu en cas d'insuffisance simple (1) ».

(1) Tome III, page 250.

Au surplus, peut-on invoquer, comme le font nos adversaires, l'article 4 de la loi de frimaire ? Evidemment non. Cet article déclare que l'impôt est établi sur les valeurs, ce qui n'est contesté par personne; mais il laisse entière la question de savoir à quel mode de preuve la régie peut avoir recours pour déterminer ces valeurs. Même réponse à faire à l'argument d'analogie tirée des principes appliqués par la Cour de cassation en matière de marchés. Sans doute le droit proportionnel est perçu non pas sur le prix du marché prévu lors de l'enregistrement de l'acte, mais sur les sommes réellement versées à l'entrepreneur. Mais cela n'a aucun rapport avec le droit de la régie à contrôler l'importance de ces valeurs dans une mutation immobilière...

En conséquence, nous admettrons, sur cette question de preuve, une seconde opinion. Pour nous, l'Administration, avant 1871, ne pouvait établir l'insuffisance ou la dissimulation qu'au moyen de l'expertise. Cette doctrine s'appuie sur les textes précités : article 4, article 15 n° 6 et article 17 de la loi de frimaire. Les présomptions ne sauraient donc, en cette matière, être opposées par la régie ; il faut même écarter les présomptions fondées sur des actes émanés des parties, à moins cependant qu'il ne s'agisse d'un acte ou d'un jugement opposable aux contractants et formant le titre même de la mutation. Car alors, la preuve ne serait plus faite en réalité par présomptions. Elle résulterait de l'acte même présenté à l'enregistrement. La perception serait basée directement sur cet acte, et le droit perçu conformément aux règles ordinaires. Il y aurait lieu, dans bien des cas, au triple droit en sus prévu par l'article 40 de la loi de frimaire. « Toute contre-lettre faite sous signature privée, qui aurait

pour objet une augmentation du prix stipulé dans un acte public ou dans un acte sous signature privée précédemment enregistré, est déclarée nulle et de nul effet. Néanmoins, lorsque l'existence en sera constatée, il y aura lieu d'exiger à titre d'amende une somme triple du droit qui aurait eu lieu sur les sommes et valeurs ainsi stipulées ».

M. Garnier examine longuement le cas où la régie se trouverait en mesure de présumer la dissimulation « grâce à des déclarations unilatérales consignées dans des actes émanés des parties (1) ».

Ce sont précisément ces présomptions qui nous paraissent devoir être écartées par l'article 17 de la loi de frimaire, exclusif de tout autre mode de preuve que l'expertise. C'est d'ailleurs l'opinion de M. Garnier, auquel nous emprunterons sa conclusion pour résumer cette controverse. Avec lui, nous estimons que « si la dissimulation n'est pas établie par une déclaration émanant de l'acquéreur et du vendeur, ou « par un jugement pouvant leur servir de titre complémentaire, l'Administration n'a d'autre moyen de « preuve que l'expertise, et que faute de l'avoir requise « avant l'expiration du délai annal, elle ne peut exiger même un supplément de droit simple ».

L'Administration n'a jamais eu, avant 1871, de doctrine bien nette sur la recevabilité des présomptions en matière de dissimulation ; mais il est bon de noter qu'en 1880, dans une solution du 26 janvier, rapportée au Répertoire périodique, n° 5447, à propos de la prescription applicable au droit simple et à l'amende du quart sous l'empire de la loi de 1871, on lit la

(1) Répertoire général. V° Dissimulation, n° 8, § 2.

phrase suivante : « On ne pouvait donc considérer
« comme juridique la doctrine soutenue devant les
« tribunaux avant la loi du 23 août 1871 et d'après
« laquelle les droits simples et en sus pouvaient être
« réclamés sur la dissimulation de prix dans un con-
« trat de vente, quand cette dissimulation résultait
« de simples déclarations unilatérales consignées dans
« des actes opposables aux parties.

Même incertitude dans les décisions judiciaires, d'ailleurs fort nombreuses.... Pendant que certains tribunaux (Espalion, 10 avril 1856 ; Tournon, 24 mai 1859 ; ... etc.) se prononçaient pour l'admission des présomptions simples en matière de dissimulation, d'autres se ralliaient à la doctrine que nous avons préconisée (1).

§ II

Loi du 23 août 1871.

Les principes de la loi de frimaire que nous venons d'exposer ont été modifiés dans une très large mesure par la loi du 23 août 1871. L'article 12 de cette loi établit d'abord, quant à la dissimulation, une pénalité qui n'existait pas auparavant : « Toute dissimulation dans le prix d'une vente et dans la soulte d'un échange ou d'un partage sera punie d'une amende égale au quart de la somme dissimulée et payée solidairement par les parties, sauf à la répartir entre elles par égale

(1) Voir notamment un jugement du tribunal de la Seine du 15 décembre 1824 ; un jugement de Limoges du 3 mars 1856 ; de Brives du 24 janvier 1878... etc.... Tous ces jugements sont cités par M. Garnier, V^o Dissimulation, n^{os} 8 et suiv.

part ». L'article 13, qui nous intéresse spécialement, augmente les moyens de contrôle de la régie; il dispose : « La dissimulation peut être établie par tous les genres de preuve admis par le droit commun. Toutefois, l'Administration ne peut déférer le serment décisoire et ne peut user de la preuve testimoniale que pendant dix ans à partir de l'enregistrement de l'acte ».

La première observation à faire, c'est que le législateur n'a innové qu'en matière de dissimulation. C'est-à-dire qu'il laisse l'insuffisance de prix soumise aux principes de la loi de frimaire, et notamment à l'article 17. L'expertise reste donc le seul mode de preuve à la disposition de la régie pour établir l'infériorité, l'insuffisance du prix comparé à la valeur vénale de l'immeuble cédé.... Et de même, lorsque l'insuffisance est démontrée, c'est toujours la pénalité prévue par l'article 5 de la loi du 27 ventôse an IX qui est la seule applicable : « Dans tous les cas où les frais de l'expertise, autorisée par les articles 17 et 19 de la loi du 22 frimaire, tomberont à la charge du redevable, il y aura lieu au double droit d'enregistrement sur le supplément de l'estimation ».

Il faut remarquer, en second lieu, qu'au point de vue de la preuve, l'article 13 de la loi de 1871 se borne à rétablir les principes du droit commun, d'après lequel les tiers attaquant les actes faits en fraude de leurs droits jouissent de tous les moyens de preuve. Comme il n'y a pas fraude, mais seulement erreur d'appréciation au cas d'insuffisance, l'expertise est la seule preuve dont puisse user la régie. Au contraire, quant à la dissimulation, qui est un dol, tous les moyens de preuve sont recevables pour l'établir; exception est faite cependant pour le serment déci-

soire et la preuve testimoniale admise seulement pendant dix ans.

Enfin, et bien que cela ne rentre pas directement dans notre sujet, on ne peut s'empêcher de noter que les mesures de répression organisées par le législateur de 1871 sont des mesures absolument draconiennes. La pénalité est exorbitante, et quant aux moyens de preuve accordés à la régie ils vont contre les principes jusque-là en honneur dans notre droit fiscal. Voulant proscrire l'inquisition, enlever à l'impôt, dans la plus large mesure possible, son caractère vexatoire, la loi de frimaire avait eu le soin d'écarter implicitement, par l'adoption d'une procédure spéciale, toute preuve testimoniale, et toute enquête. Le législateur de 1871 admet ces deux moyens, malgré leur caractère arbitraire et le trouble qu'ils ne peuvent manquer de jeter dans les transactions privées. Il faut souhaiter la disparition d'une législation aussi anormale et d'ailleurs sans résultats pratiques. Le nombre et l'importance des dissimulations n'ont fait qu'augmenter, par suite de la surélévation des tarifs, et cela sans que l'Administration, dans la plupart des cas n'ose se servir des armes dangereuses qui ont été mises entre ses mains. L'Instruction générale sur la loi de 1871 (n° 2413 § 5) prescrit aux agents de n'agir qu'avec la plus grande discrétion : « Le droit d'administrer les preuves pré-
« vues par l'article 13, lisons-nous dans cette Instruc-
« tion, constitue un moyen redoutable, « destiné,
« suivant les paroles de l'auteur de l'amendement, à
« jeter la terreur parmi ceux qui seraient tentés de
« suivre les traditions funestes de la dissimulation,
« et à prévenir le mal ». Pour que ce double but soit
« atteint, il importe de n'agir qu'avec discrétion et
« sûreté. L'Administration, exposée, par le retentis-

« sement d'un débat oral, au jugement de l'opinion,
« doit s'inspirer des grands intérêts publics qu'elle
« représente, et éviter de provoquer des instances où
« son bon droit ne serait pas évident. Les directeurs,
« avant d'engager aucune affaire, devront réunir avec
« soin toutes les preuves de la fraude présumée, et en
« référer par un rapport détaillé au directeur général,
« qui, en accordant son autorisation, indiquera la
« voie à suivre et les moyens à employer. C'est répon-
« dre, du reste, au vœu de l'Assemblée, que d'éclairer
« les parties sur les conséquences d'une dissimulation
« quelconque. Il est expressément recommandé aux
« agents de tous grades de tenir la main à ce que les
« notaires remplissent exactement l'obligation qui
« leur est imposée de donner lecture aux parties des
« dispositions de la loi ».

Quoi qu'il en soit de l'efficacité des mesures prises par le législateur de 1871, il résulte de l'article 13 que les présomptions de l'homme peuvent être employées efficacement par la régie pour établir une dissimulation. C'est là une règle certaine que les tribunaux ont consacrée par de très nombreuses décisions. Et, en cette matière, qui comporte la preuve testimoniale, nous admettons la recevabilité non-seulement des présomptions résultant d'actes connus par l'Administration, mais encore celles qui sont fondées sur des témoignages et même sur la commune renommée. Au magistrat il appartient d'ailleurs de décider si ces présomptions sont suffisamment probantes, si elles sont conformes au vœu de la loi, c'est-à-dire graves, précises et concordantes. C'est une question de fait et d'appréciation qu'il n'est pas possible de trancher *a priori*. Nous renvoyons, sur ce point, aux explica-

tions données dans notre théorie générale des présomptions de fait (1).

Au surplus, il faut observer que les contractants auxquels on oppose des présomptions de dissimulation ont le droit, comme contre-partie, de faire la preuve contraire. Le juge appréciera, d'après les circonstances de la cause, de quel côté se trouve la vérité. Il n'est plus besoin, comme en matière de présomptions légales, d'invoquer une preuve proprement dite. De simples présomptions peuvent parfaitement écarter les présomptions sur lesquelles la régie fonde ses réclamations (2).

(1) Voir ci-dessus, deuxième partie, titre I^{er}, chapitre II, page 240. Sur la Recevabilité des présomptions en matière de dissimulation, voir les jugements ci-après : Tarbes, 25 décembre 1875 ; Rép. pér., n° 4318 ; — Le Puy, 20 décembre 1877 ; Rép. pér., n° 4972 ; — Albi, 10 mars 1886 ; Rép. pér., n° 6661. — Tribunal de la Seine, 5 novembre 1892 et 5 mai 1893 ; Pandectes françaises 1894. VI, p. 17. — Dans ces deux derniers jugements il est question de dissimulation de prix de vente de fonds de commerce.

(2) Voir un jugement du 26 novembre 1886, tribunal d'Avranches. Rép. pér., n° 6788.

CHAPITRE III

DES PRÉSUMPTIONS DE L'HOMME EN MATIÈRE DE MUTATIONS A TITRE GRATUIT

Les mutations à titre gratuit comprennent les donations entre vifs mobilières, les transmissions mobilières et immobilières par décès, et les donations entre vifs d'immeubles. Nous en aurons terminé avec l'étude des présomptions de l'homme, quand nous aurons fait application à ces quatre sortes de mutations des principes exposés dans notre théorie générale des présomptions simples (1).

Nous abordons les questions connues en droit fiscal sous le nom de « preuve des omissions dans la déclaration de succession, et des insuffisances de revenu dans la transmission à titre gratuit immobilière. »

§ I

Rôle des présomptions de l'homme, quant aux mutations mobilières à titre gratuit.

1° L'Administration a-t-elle le droit de prouver, par simples présomptions, l'omission ou l'insuffisance d'estimation de valeurs mobilières dans une déclara-

(1) Voir ci dessus, deuxième partie, titre I^{er}.

tion de succession ? Nous avons établi ailleurs (1) que l'affirmative est la seule doctrine admissible, la seule opinion conforme aux principes de notre droit. Mais il ne faut pas perdre de vue qu'il ne s'agit pas de toutes espèces de présomptions. La régie, en effet, ne peut songer à employer des présomptions fondées sur l'enquête et les témoignages, puisque la base même de ces présomptions est écartée par la procédure spéciale organisée par la loi de frimaire. En cette matière, on entend par présomptions celles qui résultent de faits constants au procès ou d'actes opposables aux parties et venus à la connaissance de l'Administration. *Actes* signifie ici les actes qui, incidemment, établissent la consistance d'une succession et non les actes ayant comme but direct de déterminer l'actif successoral : inventaires, partages, etc. Car ces derniers, entre les mains de la régie, ne sont plus de simples présomptions ; ils forment une preuve proprement dite.

La jurisprudence a consacré cette doctrine et en a fait de nombreuses et intéressantes applications :

Elle a décidé notamment que la régie est fondée, pour établir qu'une omission a été commise dans une déclaration de succession, à invoquer les dispositions d'un acte par lequel les héritiers ont cédé leurs droits successifs moyennant un prix supérieur au montant des valeurs déclarées lors du payement des droits de mutation par décès (1).

C'est là une des fraudes les plus fréquentes. En général, lors d'une cession de droits successifs, le ces-

(1) Voir ci-dessus, deuxième partie, titre I^{er}, chapitre I^{er}.

(1) Voir un arrêt de la Cour de cassation du 21 mai 1873. Sirey, 1873, 1, 477 ; Dalloz, 1873, 1, 356.

sionnaire est chargé de payer la totalité des dettes de la succession, et par suite la part incombant à ses co-héritiers. Dans une hypothèse de ce genre, on se soustrait au paiement d'une partie de l'impôt de mutation par décès et au paiement d'une partie du droit de transmission entre-vifs et à titre onéreux par une seule et même fraude, qui consiste à dissimuler les dettes de la succession. Cette dissimulation permet, en effet: 1° d'omettre une partie des valeurs mobilières composant la succession ; il n'est pas à craindre que le prix de la cession de droits successifs ne révèle cette insuffisance, puisqu'on peut le diminuer dans l'acte d'une somme égale à la valeur des dettes dissimulées ; 2° d'éviter partie des droits de vente exigibles sur la mutation à titre onéreux, c'est-à-dire la cession de droits successifs. On sait en effet que ces droits sont calculés sur le prix du transport, prix qui comprend entre autres éléments les portions de dettes dont se charge le cessionnaire au lieu et place des cédants.

Les présomptions sont-elles admissibles pour établir les omissions ou insuffisances au sujet de créances qui, d'après les titres constitutifs, ne sont pas exigibles au décès du créancier et qui n'ont pas été comprises dans la déclaration de succession ? Cette question a été vivement controversée. Un certain nombre de tribunaux ont adopté la négative, estimant que la présomption invoquée par la régie était insuffisante, le débiteur ayant parfaitement pu se libérer par anticipation (1). D'autres tribunaux, au contraire, ont

(1) Voir notamment un jugement de Lannion du 13 mars 1855 ; de Cognac, du 25 août 1856, etc...

admis l'affirmative, et cela par application des principes que nous avons exposés sur la recevabilité des présomptions simples, en général. La non-échéance au décès révélée par le titre constitutif de la créance est une présomption de non-paiement. Presque toujours, en effet, le terme d'exigibilité d'une obligation est établi au profit du débiteur et en tous cas celui-ci ne saurait être contraint au paiement avant l'arrivée de ce terme. Du moment qu'un délai lui a été concédé, c'est pour lui un véritable avantage auquel, présumet-on, il n'a pas renoncé. Ajoutez à cela, disent les partisans de ce second système, qu'en l'absence de toute autre justification, il faut bien, pour apprécier la situation des parties à un moment donné, suivre les inductions qui résultent de l'acte obligatoire et admettre que le débiteur ne s'est pas encore libéré si la créance n'est pas échue. Que si par hasard il avait payé à l'avance, en dehors des stipulations de la convention, le débiteur aurait dû se ménager une preuve formelle de cette extinction anticipée de son obligation. Cette seconde opinion a été consacrée par un grand nombre de tribunaux (1). « Attendu, porte un arrêt ci-dessus
« rapporté du 20 mars 1870, qu'il résulte du jugement
« attaqué que les valeurs que la régie prétend avoir
« omises dans la déclaration des héritiers Lèvesque
« consistent en créances constituées par divers actes
« authentiques avec stipulation de termes non encore
« encore échus lors de l'ouverture de la succession ;

(1) Angoulême, 28 décembre 1855, J. E. 16208 ; — Chalon-sur-Saône, 21 janvier 1860 ; Rép. pér., n° 1307 ; — Lille, 9 juin 1866 ; Rép. pér., n° 2684 ; — et par la Cour de cassation, le 30 mars 1870. Sirey, 1870, I, 319 ; Dalloz, 1870, I, 417.

« attendu que les termes de paiement stipulés font
« présumer que ces créances étaient encore dues au
« moment du décès, et que cette présomption de droit
« suffit pour infirmer la déclaration contraire des hé-
« ritiers, sauf à ces derniers à fournir la preuve, dans
« les modes compatibles avec la procédure en cette
« matière, que les créances avaient été éteintes par
« des paiements anticipés, etc... (1) ».

Il faut rejeter purement et simplement le premier système, d'ailleurs aujourd'hui complètement abandonné, d'après lequel la régie n'aurait pas le droit de présumer que les créances non échues au décès, et cela en vertu de titres authentiques, font partie du patrimoine successoral. La plupart des tribunaux qui ont autrefois suivi cette doctrine portaient de ce principe que l'Administration, d'une façon générale, ne pouvait jamais se servir des présomptions simples. C'est ainsi que nous lisons dans un jugement de Montmorillon, du 31 décembre 1867 (2), cassé par l'arrêt de 1870 précité, le considérant suivant : « At-
« tendu qu'aux termes des articles 65 de la loi du
« 22 frimaire an VII et 17 de la loi de ventôse an IX,
« soit même de l'article 1341 du Code Napoléon, la
« preuve par présomptions ou par témoins ne peut
« être admise pour constater les omissions de valeurs
« mobilières en matière de mutations par décès, etc. ». C'est là une erreur que nous avons suffisamment réfutée dans notre titre I^{er} (deuxième partie), consacré à la théorie générale des présomptions de l'homme.

(1) V. encore dans le même sens un jugement de Belley du 8 mars 1890. Pandectes françaises, 1891, VI, 24.

(2) Sirey, 1870, I, 319.

Quelques partisans de ce premier système croient pourtant trouver un argument plus spécialement applicable à la question qui nous occupe dans le raisonnement suivant. Au fond, disent-ils, la doctrine de la Cour de cassation prétend se baser sur l'article 1315 du Code civil, ainsi conçu : « Celui qui réclame l'exécution d'une obligation doit la prouver. Réciproquement, celui qui se prétend libéré doit justifier le paiement ou le fait qui a produit l'extinction de son obligation ». Or, en réalité, cette disposition est exclusivement relative aux rapports de créancier à débiteur, et l'Enregistrement, qui n'est qu'un collecteur de taxes, non un créancier proprement dit, n'a pas le droit de l'invoquer. L'argumentation n'est que spéculative. Voici, en réalité, comment les choses se passent. La régie est demanderesse pour le paiement de l'impôt ; cet impôt est assis sur les valeurs actives de la succession ; l'Administration prouve le fondement de son action en produisant un titre authentique, en vertu duquel le *de cujus* aurait pu réclamer lui-même le paiement des créances à l'occasion desquelles cette action s'exerce. C'est donc au défendeur qu'il appartient d'écarter cette réclamation en invoquant, à titre d'exception, le paiement anticipé, exception qu'il devra prouver à son tour.

Est-ce à dire que la doctrine de la Cour de cassation soit à l'abri de toute critique ? Nous ne le pensons pas. Le second système, que nous avons exposé, nous paraît, au moins en droit pur, trop absolu. Pourquoi employer, comme le fait la Cour dans son arrêt de 1870, l'expression *présomption de droit* ? Est-ce vraiment une présomption de droit qu'invoque la régie, lorsqu'elle veut établir qu'une créance non échue au décès fait partie de l'actif successoral du

défunt, jusqu'à preuve du contraire ? N'est-ce pas plutôt une simple présomption de fait, soumise par sa nature même à toutes les règles générales sur les présomptions simples, et spécialement à la règle qui veut que ce genre de preuve soit laissé à l'appréciation souveraine du juge. Nous préférons un troisième système, qui ne semble pas encore avoir été proposé, et qui, du reste, aboutirait dans la pratique, à peu près aux mêmes effets que la doctrine de la jurisprudence. D'après nous, le préposé de l'Enregistrement qui constate l'émission, dans une déclaration de succession, d'une créance non échue au décès, doit *a priori* réclamer les droits supplémentaires. Il y a là certainement une présomption de fait, que l'Administration est en droit d'invoquer. C'est là que trouvent leur place les considérations exposées à propos du second système, sur le terme d'exigibilité de la créance, sur le fait probable de la non-extinction de l'obligation... Mais ce n'est pas, à notre avis, une présomption qui s'impose au juge, une présomption de droit, comme le dit la Cour de cassation ; c'est simplement une présomption de l'homme, que le magistrat est pleinement maître d'admettre ou de rejeter, sans que la Cour suprême ait à intervenir sur ce point de fait. En d'autres termes, la Cour de cassation peut bien déclarer illégal un jugement comme celui de Montmorillon, qui prétend, en thèse générale, que l'Administration ne peut se servir de présomptions, pour établir l'omission de valeurs mobilières, en matière de mutations par décès ; mais elle ne peut connaître des raisons de fait qui ont décidé le juge à rejeter la réclamation de la régie, fondée sur la présomption d'existence d'une créance non échue au décès. Au surplus, en pratique, le magistrat admettra les prétentions de l'Enregistre-

ment toute les fois que la preuve contraire ne sera pas fournie par les héritiers du *de cujus* présumé créancier. Les conséquences de notre système seront donc presque toujours les mêmes que les conséquences de la doctrine de la jurisprudence. En droit cependant il y a entre ces deux opinions une nuance qu'il était bon de noter. La preuve contraire, si l'on admet les considérations que nous avons fait valoir, n'est plus qu'une simple question de fait laissée à l'appréciation du juge, qui aura le droit de s'inspirer de toutes les circonstances de la cause et de se former une conviction échappant à l'investigation de la Cour suprême, cette juridiction n'ayant qu'à veiller sur l'application des principes de droit et non à entrer dans l'examen des questions de fait.

Non-seulement les tribunaux décident, comme nous venons de le voir, que l'existence des omissions de sommes ou valeurs dans une déclaration de succession peut résulter, soit de ce que l'héritier a cédé ses droits successifs pour un prix supérieur au montant des droits déclarés, soit de ce qu'une créance non déclarée n'était exigible qu'à une date postérieure au décès, mais encore ils admettent d'une façon générale toutes les présomptions résultant de faits constants au procès. Il a été jugé notamment que l'omission était prouvée sous certaines conditions, par ce fait que le défunt avait reçu une somme importante peu de temps avant son décès. Charles Calenge, maire à Escoville, était décédé le 31 juillet 1877, sans héritiers à réserve, après avoir institué pour légataire universel M. Maréchal, non parent, à charge d'acquitter divers legs particuliers s'élevant à 34,500 francs. Maréchal, après avoir accepté purement et simplement la disposition faite en sa faveur et consenti, sans

réserve, la délivrance des legs particuliers, ne comprit dans la déclaration de succession faite au bureau d'Argences (Calvados) le 24 décembre 1877, qu'un mobilier valant 7,705 fr. 50 et des immeubles d'un revenu de 350 francs, au capital de 8,750 francs. Postérieurement, l'Administration crut trouver dans divers actes parvenus à sa connaissance la preuve qu'une omission importante avait été commise dans cette déclaration. En effet, le 5 septembre 1877, Maréchal déposait en l'étude de M^r Bazire, notaire à Caen, deux actes sous seings privés, par lesquels le défunt avait vendu le 30 juin précédent, c'est-à-dire un mois avant son décès, son château d'Escoville, moyennant 400,000 francs, et son hôtel de Paris, à Maréchal, fils du légataire universel, pour 725,000 francs. Ces deux actes stipulaient le prix payé comptant ; la régie acquerrait la conviction que ces prix de vente, s'élevant ensemble à 1,125,000 francs, n'avaient pu être employés dans le court intervalle de temps qui séparait les ventes du décès de Charles Calenge, et que par conséquent ils auraient dû être compris dans la déclaration de succession. De ce chef, elle réclamait les droits simples et en sus par une contrainte du 5 juillet 1878, à laquelle Maréchal fit opposition.

La contrainte fut annulée par un jugement du tribunal de Caen, du 6 mai 1881, motivé de la façon suivante : « Attendu que l'Administration de l'enregistre-
« ment prétend trouver la justification de sa demande
« dans un ensemble de présomptions résultant des
« actes, faits et circonstances qu'elle a relatés dans ses
« mémoires...; attendu que Maréchal soutient à bon
« droit que les présomptions de fait ne pouvant être
« admises pour établir des omissions ou des insuffi-
« sances d'évaluation dans les déclarations de succes-

« sions mobilières, la demande de la régie doit être
« rejetée *a priori*, sans que lui-même ait à fournir
« des explications sur l'emploi qu'a pu recevoir la
« somme de 1,125,000, francs, montant des prix de
« vente du 30 juin 1877; etc.... »

Cette doctrine est absolument contraire à celle que nous avons soutenue et développée dans notre théorie générale (Deuxième partie, titre I^{er}). Elle est inspirée par une consultation de M. Demolombe, que nous avons déjà eu l'occasion de signaler (1) et qui peut se résumer de la façon suivante : la preuve testimoniale n'est pas recevable pour établir les insuffisances et les omissions ; ce point est certain et non contesté. Or, la preuve au moyen des présomptions n'est admise, aux termes de l'article 1353 du Code civil, que dans le cas seulement où la loi autorise la preuve testimoniale. Donc les présomptions ne peuvent être invoquées par l'Administration. Nous avons vu ce qu'il faut penser de cette argumentation, qui ne tient pas compte de ce fait que c'est une pure question de forme qui écarte la preuve testimoniale en matière fiscale. Nous avons vu également que l'article 1353 ne mène pas nécessairement aux conclusions de M. Demolombe, que les présomptions et témoignages ne sont pas, en réalité, deux modes de preuve indissolublement unis et soumis aux mêmes règles. Dans l'espèce précitée, il nous paraît que le tribunal de Caen avait le droit d'examiner les faits et actes invoqués par la régie et de rejeter les présomptions qu'on voulait en tirer, si elles ne lui paraissaient pas suffisamment probantes ; mais il violait les principes du droit fiscal

(1) V° ci-dessus p. 233.

en déclarant *a priori* les présomptions de fait non recevables. L'article 39 de la loi du 22 frimaire an VII, qui prévoit et punit les omissions et les insuffisances dans les déclarations de succession, n'a rien précisé quant au genre de preuve à l'aide duquel ces omissions et insuffisances doivent être constatées. Or, la loi spéciale restant muette, c'est le droit commun qui reprend son empire ; c'est-à-dire que l'Administration peut se servir de tous les moyens de preuve, qui ne sont pas incompatibles avec l'économie de la législation fiscale, puisqu'elle a pour but de rechercher la fraude. Parmi ces moyens de preuve rentrent incontestablement et d'une façon générale les présomptions de l'homme... C'est ce qu'a reconnu la Cour suprême dans un arrêt du 27 juin 1883, cassant le jugement de Caen précité : « Attendu, porte cet
« arrêt, qu'au lieu d'apprécier, en fait, la valeur des
« présomptions tirées par la régie des faits et actes
« sus-indiqués et d'examiner si elles étaient suffisam-
« ment graves, précises et concordantes, pour établir
« la fraude que la régie soutenait avoir été commise
« au préjudice des droits du Trésor public, le juge-
« ment attaqué a annulé la contrainte décernée, par le
« motif que la régie était inadmissible, en droit, à invo-
« quer lesdites présomptions de fait ; qu'en statuant
« ainsi, le jugement a violé les articles sus-visés (1) ».

(1) Rép. pér., n° 6188. Sur les présomptions de fait déclarés recevables par les tribunaux, en matière de mutations à titre gratuit, voir encore : Cass. req. 17 mars 1896. Pandectes françaises, 1896, VI, 34. — Cass. req. 7 janvier 1898 ; Pandectes françaises, 1899, VI, 6.

Il est bon de remarquer, avant d'abandonner les mutations par décès, que la nouvelle loi sur les successions, incorporée

II° *Mutations mobilières à titre gratuit et entre vifs. Dons manuels.* L'Administration a-t-elle le droit d'établir l'existence d'un don manuel à l'aide de présomptions de fait ?

Jusqu'en 1850, une telle question ne pouvait même pas se poser. La négative était certaine et reconnue d'ailleurs par l'Administration elle-même. On lit, en effet, dans l'Instruction générale du 27 décembre 1831, n° 1388, § 3, l'exposé suivant : « D'après les articles 4, « 20 et 23 de la loi du 22 frimaire an VII et l'article 4 « de celle du 27 ventôse an IX, les transmissions de « biens immeubles, faites à titre onéreux ou gratuit, « soit par écrit, soit verbalement, doivent être sou- « mises à l'enregistrement dans un délai déterminé. « Mais les ventes ou donations d'objets mobiliers faites « verbalement ne sont assujetties à cette formalité « par aucune disposition ; les transmissions mobi-

au budget de 1901, et promulguée le 26 février 1901 (Voir le *Journal Officiel* à cette date) ne fera qu'agrandir le champ d'application de nos présomptions de fait. Cette loi consacre, en effet, le principe, depuis si longtemps réclamé par tous, de la distraction des dettes et charges des successions. Or, on sait que cette réforme capitale avait toujours été ajournée, précisément à cause des difficultés pratiques qu'elle soulevait. Il paraissait impossible, sans encourager la fraude, de permettre au contribuable la déduction des dettes de l'actif successoral. On craignait les mille moyens à la portée de l'héritier et destinés à faire croire à de prétendues dettes simplement simulées. C'est dire que malgré les précautions prises par le législateur de 1901 (art. 3, 4 et suiv. de la loi de budget 1901) les préposés de l'Enregistrement auront très souvent l'occasion d'user des présomptions pour découvrir la fraude et refuser la déduction de dettes, dont l'existence n'aura pas été suffisamment prouvée.

« lières ne peuvent être passibles du droit d'enregis-
« trement que lorsqu'elles sont constatées par écrit,
« ou lorsqu'elles s'opèrent par décès. Le don manuel
« ne peut évidemment avoir pour objet que des valeurs
« ou effets mobiliers ; la transmission s'accomplit par
« la seule force de ces principes, que consacrent les
« articles 1606 et 2279 du Code civil : « La délivrance
« des objets mobiliers s'opère par la tradition réelle.
« En fait de meubles, la possession vaut titre. » Ainsi,
« d'après la nature du don manuel, il n'est pas néces-
« saire que son existence soit établie par écrit ; et,
« comme transmission verbale d'objets mobiliers, la
« loi ne le soumet à aucun droit d'enregistrement ».

La question de recevabilité des présomptions se trouvait donc réglée implicitement par les principes mêmes de la loi fiscale en matière de mutation mobilières. A quoi bon, pour la régie, prouver par présomptions l'existence d'une libéralité, qui n'était passible du droit que si elle était constatée par acte signé du donateur et du donataire ? La loi du 18 mai 1850 a-t-elle modifié cette réglementation ? L'article 6 porte : « Les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel, seront sujets aux droits de donation ».

Et d'abord, nous indiquerons brièvement une controverse qui s'est élevée entre les auteurs sur la nature même de l'impôt créé par la loi de 1850. C'est un droit mixte, disent les uns, tenant à la fois du droit d'acte et du droit de mutation. « L'impôt, écrit M. G. Demante, qui atteint les dons manuels n'est pas un
« pur droit de mutation, puisqu'il ne peut être perçu
« que sur un acte instrumentaire ; mais ce n'est pas
« non plus un droit d'acte, dans les conditions ordi-

« naires, puisqu'il est perçu sur un acte qui ne fait
« pas titre de la donation, alors qu'il contient seule-
« ment la déclaration du donataire ou de ses repré-
« sentants (1) ».

C'est un droit de mutation, disent les autres, car le droit est perçu sur la transmission elle-même ; sa quotité varie avec l'importance même de la libéralité ; sans doute, il ne devient exigible que si les parties rédigent un acte, ou si le donataire reconnaît dans un acte la donation à lui faite. Mais cet acte n'est qu'une condition suspensive de l'exigibilité de l'impôt ; c'est la transmission qui donne à l'impôt son caractère particulier et son existence.

Enfin, quelques auteurs pensent que le droit établi sur la reconnaissance de don manuel n'est qu'un droit d'acte. Ils appuient principalement cette opinion sur cette vérité légale que la déclaration de don manuel constitue, au regard de l'Administration, un titre complet et parfait de la transmission (1).

Peu importe, en effet, à la régie, quant à la perception du droit, que la déclaration unilatérale ne soit pas un titre véritable entre les parties. De par la loi, cette déclaration est pour elle la cause nécessaire et suffisante de l'impôt. C'est à cette conception que paraît s'être ralliée la Cour suprême : « Le droit de don
« manuel, porte un arrêt du 10 décembre 1877, exige-
« ble, d'après l'article 6 de la loi du 18 mai 1850, sur
« la déclaration faite dans un acte notarié, rentre dans
« la catégorie des droits à percevoir sur les disposi-
« tions de l'acte, ladite loi considérant cette déclara-

(1) Principes de l'Enregistrement, n° 602.

(1) Garnier. V° Don manuel, n° 47.

« tion comme étant, pour l'Administration le titre de « la transmission (1) ».

Il nous paraît inutile de prendre parti dans cette controverse, qui n'a aucun intérêt pratique, la disposition de l'article 6 de la loi de 1850 étant parfaitement claire et se suffisant à elle-même. D'autant que nous avons déjà fait remarquer (2) ce qu'a de conventionnel et de dangereux la distinction des droits d'enregistrement en droits d'actes et droits de mutation, distinction qui ne se trouve nulle part dans la loi, et qui est loin d'avoir les conséquences pratiques que certains auteurs ont voulu en tirer.

L'article 6 de la loi du 18 mai 1850 suffit pour régler la question des modes de preuves dont peut se servir l'Administration, en matière de don manuel. L'impôt, aux termes de cet article, est établi « soit sur la déclaration dans un acte par le donataire ou ses représentants, soit sur la reconnaissance judiciaire d'un don manuel ». Qu'est-ce à dire, sinon que la régie n'a qu'un moyen de justifier sa demande des droits proportionnels, savoir : présenter au tribunal l'écrit même qui contient la déclaration ou la reconnaissance judiciaire de la libéralité. La modification apportée par la loi de 1850 consiste uniquement en ceci : Avant 1850, l'impôt n'était exigible que si le don manuel était fait par acte, signé des deux parties, et présenté à l'enregistrement. Aujourd'hui, l'Administration peut réclamer les droits, soit en vertu de la reconnaissance judiciaire d'un don manuel, soit lorsqu'elle se trouve en présence d'un acte conte-

(1) Dalloz. 1878, 4, 198.

(2). V. ci-dessus, p. 54.

nant une simple déclaration unilatérale du donataire ou de ses représentants. Le législateur de 1850 n'a fait que ratifier la thèse que soutenait déjà, mais alors illégalement, l'Administration. Celle-ci, en effet, dès avant 1850, prétendait exiger le droit proportionnel toutes les fois qu'elle connaissait une déclaration unilatérale faite dans un acte par un donataire. Notamment elle réclamait le droit proportionnel sur la déclaration dans un contrat de mariage par l'un des futurs, d'un don manuel à lui fait antérieurement par ses père et mère, présents au contrat, mais seulement pour donner leur assentiment aux conventions matrimoniales. La jurisprudence avait constamment repoussé cette prétention (1), mais il faut bien reconnaître qu'en pratique, la théorie si juridique de la Cour suprême laissait la porte ouverte à la fraude, et permettait implicitement de constater par acte un don manuel tout en échappant à l'impôt. Les parties, en effet, se contentaient d'insérer dans l'acte une déclaration unilatérale du donataire, et le Trésor se trouvait ainsi légalement frustré.

C'est cette fraude qu'a voulu empêcher le législateur de 1850. La mutation verbale mobilière, même s'il s'agit d'une mutation à titre gratuit, c'est-à-dire d'un don manuel, reste exempte de l'impôt. Mais les parties ne peuvent plus faire bénéficier ce don manuel des avantages qu'elles trouvent à le constater par acte, sans acquitter le droit proportionnel. Elle n'ont plus, comme autrefois, la ressource de la déclaration unilatérale du donataire, par laquelle elles arrivaient au

(1) Cass. 21 décembre 1831 ; Sirey, 1832, 1. 209. — Cass. 19 décembre 1837 ; Sirey, 1838, 1, 49.

même but, puisque cette déclaration est aujourd'hui passible des mêmes droits que l'acte portant donation.

Quant aux présomptions, quelque graves, précises et concordantes qu'elles puissent être, elles se trouvent implicitement écartées par l'article 6 de la loi du 18 mai 1850. Pour mieux dire, le législateur a créé une présomption légale et a supprimé la preuve par simples présomptions. La présomption légale, c'est que la reconnaissance dans un acte par le donataire d'un don manuel équivaut à la preuve de la donation elle-même. Et c'est une présomption irréfragable. Le donataire n'est pas admis à démontrer que sa déclaration est fausse et qu'en réalité il n'a reçu aucune libéralité. Peu importe l'exactitude de cette déclaration. Fausse ou vraie, c'est elle qui donne lieu à l'impôt. *Lcx non distinguit*.

Mais cette déclaration est nécessaire pour permettre à la régie de réclamer les droits. La Cour de cassation a écarté les présomptions de l'homme, en l'absence de reconnaissance par le donataire, dans plusieurs espèces absolument caractéristiques. Nous commenterons, à titre d'exemple, un arrêt du 28 novembre 1859, rapporté dans Sirey (1860. 1, 281). L'article 4 d'un contrat de mariage Culmet-Collin, passé le 4 juin 1855, portait la clause suivante : « La future
« épouse apporte en mariage et se constitue person-
« nellement en dot des meubles et effets mobiliers,
« billets et créances actives d'un recouvrement cer-
« tain, le tout en valeur de 86,000 francs, qu'elle dé-
« clare lui provenir de ses gains et économies. Dans
« cette somme, les meubles et effets mobiliers
« entrent pour 6.000 fr. » Aucun droit ne fut perçu sur cette disposition lors de l'enregistrement du contrat. Mais plus tard, l'Administration pensa que

cette déclaration d'apport avait été imaginée pour éluder le paiement du droit de donation. La future ayant encore ses père et mère, n'ayant reçu aucun héritage, n'exerçant aucune industrie, ne semblait-il pas que la clause précitée n'était qu'une donation déguisée, faite à leur fille par les parents présents au contrat ?

La question fut soumise au tribunal de Semur, qui donna raison à la régie. Les considérants sont ainsi libellés : « Attendu qu'il était de jurisprudence cons-
« tante, avant la loi de 1850, que les dons manuels
« n'étaient point assujettis à la formalité de l'enre-
« gistrement, et que leur énonciation dans un acte
« quelconque, par l'une des parties hors de la pré-
« sence de l'autre, ne donnait ouverture à aucun droit
« proportionnel ; que ce droit n'était perçu que lors-
« qu'il résultait de l'appréciation des faits que, sous
« la fausse qualification de don manuel, se cachait une
« véritable donation déguisée, ou lorsque le donateur
« et le donataire concouraient à la reconnaissance,
« dans un acte authentique, du don manuel antérieur ;
« attendu que c'est pour mettre un terme à cet état de
« choses, et pour empêcher les contribuables de se
« soustraire aux dispositions de l'article 4 de la loi du
« 22 frimaire an VII, qui assujettit au droit propor-
« tionnel d'enregistrement les transmissions de biens
« meubles entre vifs, que l'article 6 de la loi du 18
« mai 1850 a soumis le mode particulier de transmis-
« sion appelé don manuel aux droits de donation ;
« que, toutefois, la loi n'a assujetti aux droits que les
« actes renfermant la déclaration des donataires, in-
« terdisant ainsi implicitement toute recherche des
« dons de cette nature, en l'absence de toute déclara-
« tion écrite des parties ; mais attendu que si la loi

« n'a point voulu autoriser des investigations inqui-
« sitoriales et vexatoires, elle n'a pas non plus cou-
« vert de sa protection les déclarations inexactes et
« mensongères faites pour éluder ses prescriptions ;
« que la jurisprudence, d'accord avec l'équité et fon-
« dée sur le respect de la vérité, a reconnu que l'Ad-
« ministration de l'enregistrement avait le droit de
« constater et de rechercher le véritable caractère des
« stipulations contenues dans les contrats, pour arri-
« ver à asseoir d'une manière conforme à la loi les
« droits dus par les parties contractantes... » (Juge-
ment du 10 mai 1856).

La décision du tribunal de Semur nous paraît ins-
pirée par un arrêt de la Cour de cassation en date du
20 mars 1855 (1), arrêt que nous avons étudié lorsque
nous examinions, indépendamment de la théorie spé-
ciale du don manuel, si l'Administration n'avait pas
le droit de prouver par simples présomptions la faus-
seté des déclarations et des énonciations contenues
dans un acte (2). D'accord avec la jurisprudence, nous
avons admis l'affirmative, et nous avons précisément
approuvé l'arrêt du 20 mars 1855. Pourtant, il s'agis-
sait d'une espèce semblable à celle qui fait l'objet du
jugement de Semur. La demoiselle Berryer déclarait
apporter par contrat de mariage 100,000 francs placés,
disait-elle, chez Mme Quesnay, sa tante, qui le recon-
naissait et se réservait le droit de s'en libérer après la
célébration du mariage.

Or, dans le premier cas (arrêt du 20 mars 1855), la
Cour a donné gain de cause à la régie, tandis que, dans

(1) Sirey. 1855. 1. 271.

(2) V° ci-dessus, p. 249.

le second, elle a cassé le jugement du tribunal de Semur (1), comme contraire à la loi du 18 mai 1850, article 6. « Attendu que la loi du 22 frimaire an VII dispose que le droit de mutation n'est dû pour la transmission des meubles que lorsque cette transmission s'effectue par décès, tandis que, d'après la même loi, pour toutes les autres transmissions mobilières, quel qu'en soit le mode, il ne peut jamais y avoir lieu qu'au droit d'acte ; que c'est par application de ce principe que, sous l'empire de la loi du 22 frimaire an VII, il a été admis, spécialement pour les dons manuels, que même la déclaration dans l'acte, par le notaire, de dons de cette nature, n'était assujettie à la perception qu'autant que de cet acte résultait un lien de droit entre le donateur et le donataire ; qu'il suit de là que si la loi du 18 mai 1850 (art. 6) a innové sur ce point, en disposant qu'à l'avenir les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel, seront sujets au droit proportionnel pour donation, c'est par exception au droit commun ; attendu qu'il est de la nature des exceptions de ne pas être étendues au-delà des termes qui en fixent les conditions et en limitent les effets, et que cela est plus particulièrement vrai en matière fiscale, où tout est rigoureux et de droit étroit ;

« Attendu que la loi du 18 mai 1850, en fondant ainsi la perception du droit, non sur le fait pur et simple du don manuel, mais bien sur le fait distinct et nettement caractérisé de la déclaration de ce don, dans

(1) Arrêt du 28 novembre 1859 ; Sirey, 1860, 1, 281.

« l'acte, par le donataire, a voulu interdire des recherches qui ne pourraient, en dehors de cette déclaration ou des stipulations de l'acte formant titre entre les parties, tendre à la constatation des dons manuels, à l'aide de simples présomptions, sans porter par là même une grave atteinte aux principes qui, en fait de choses mobilières, et notamment vis-à-vis de la régie, couvrent d'une immunité inviolable la pleine et entière liberté de leur transmission, etc... Casse, etc. ».

N'y a-t-il pas contradiction entre la doctrine admise par cet arrêt et la théorie adoptée par la Cour le 20 mars 1855 ? Au premier abord on serait tenté de le croire. Les espèces semblent identiques. Il s'agit, dans les deux cas, d'apports en mariage considérables, faits par des futures épouses auxquelles il a été matériellement impossible de se procurer, autrement que par donation, des sommes aussi importantes que celles qu'elles prétendent se constituer personnellement en dot. Dans la première hypothèse, la Cour suprême, écartant la théorie du don manuel et le texte de la loi de 1850, décide que l'Administration peut prouver par simples présomptions la fausseté des énonciations d'un acte. Négligeant ce point de vue, dans l'instance Culmet-Collin, elle reconnaît, au contraire, que la déclaration prévue par l'article 6 de la loi de 1850 ne se trouvant pas dans l'acte, la régie ne saurait exiger les droits dus sur un don manuel.

A notre avis, la prétendue contradiction entre les arrêts de 1855 et de 1859 n'est qu'apparente. La Cour de cassation a fait, en réalité, une application très juridique de deux théories absolument distinctes : la théorie des donations déguisées et la théorie du don manuel. Les mutations mobilières ne sont soumises à

l'impôt que si elles sont constatées par acte ; le don manuel, en particulier, n'est passible du droit proportionnel que si la régie trouve un écrit contenant au moins la déclaration de reconnaissance de ce don par le donataire. Mais il ne s'ensuit pas que les parties aient le droit d'éluder l'impôt quand, au fond, elles donnent ou acceptent une libéralité par acte ; il ne s'ensuit pas qu'elles puissent déguiser cette donation. Dans l'espèce jugée par la Cour suprême le 20 mars 1855, il faut observer que la demoiselle Berryer déclarait apporter 100,000 francs *placés chez M^{me} Quesnay, sa tante, « qui le reconnaît et se réserve le « droit de s'en libérer après la célébration du « mariage »*. Ce n'est pas là un don manuel qui puisse échapper à l'impôt, sous le simple prétexte que la donatrice ne reconnaît pas expressément avoir reçu une libéralité ; c'est une donation déguisée sous forme d'une créance de la future épouse sur sa tante. L'Administration peut rechercher si cette prétendue créance n'est pas, en réalité, une donation indirectement constatée par acte, et cela en vertu des principes généraux qui autorisent la régie à invoquer les présomptions simples.

Au contraire, en 1859, la demoiselle Collin, sans autre explication, sans signaler, pour ainsi dire, à l'Administration, l'offre de ses parents d'une certaine somme et son acceptation expresse, déclarait purement et simplement apporter 86,000 francs. L'Administration, ne se trouvant pas dans les conditions prévues par l'article 6 de la loi de 1850, n'avait pas le droit de présumer une libéralité et de réclamer l'impôt.

De l'étude des arrêts de 1855 et de 1859, il faut tirer une conclusion : c'est que, dans toutes les questions de ce genre, l'interprète doit d'abord rechercher s'il

s'agit d'une donation déguisée ou d'un don manuel. C'est une distinction, qui, en fait, ne sera pas toujours facile ; mais il est pourtant indispensable de la faire, les principes étant absolument différents. Ainsi que nous croyons l'avoir démontré, l'Administration a le droit d'invoquer les présomptions simples pour prouver la donation déguisée et non pour démontrer l'existence d'un don manuel.

Il n'en reste pas moins vrai que, sans avoir l'esprit trop fiscal, on peut regretter que la loi de 1850, qui est déjà un progrès, ait laissé la régie cependant presque complètement désarmée, en matière de don manuel. Ce n'est pas le lieu de rechercher si, d'une façon générale, il est juste que les mutations mobilières échappent à l'impôt, tandis que les transmissions immobilières sont écrasées par des tarifs trop élevés. Force sera bien au législateur, dans un avenir plus ou moins éloigné, d'imposer davantage les valeurs mobilières et de dégrever les immeubles, la vieille règle qui a inspiré les rédacteurs de nos Codes : « *Res mobilis, res vilis* » étant devenue le contraire de la réalité et ne correspondant plus aux exigences de notre époque.

Mais, même en s'en tenant aux principes de la législation fiscale actuelle, on ne peut soutenir qu'il serait vexatoire d'admettre l'Administration à prouver l'existence d'un don manuel par des inductions tirées d'actes parvenus à sa connaissance.... Sans doute, il convient d'écarter la preuve testimoniale et le serment, de même que les présomptions provenant de témoignages ou d'enquêtes ; mais pourquoi favoriser, pour ainsi dire, la fraude, en ne laissant pas, d'une façon générale, à l'Administration le droit de se rendre compte de l'exactitude ou de la fausseté des énoncia-

tions d'un acte, par cela seul qu'il s'agit d'un don manuel? Dans l'espèce qui a abouti à l'arrêt de 1859, n'aurait-il pas été juste que la régie pût démontrer la fausseté de la qualification de clause d'apport donnée à la disposition précitée du contrat de mariage Culmet-Collin? Et pourtant il était avéré que la future ne pouvait pas posséder personnellement une somme de 86,000 francs, n'ayant ni hérité, ni exercé aucune industrie, et que par conséquent, en fait, cette clause dissimulait une véritable donation pour cause de mariage, par les parents à leur fille, donation constatée, on peut le dire, au moins indirectement par l'acte soumis à l'enregistrement. Aujourd'hui, par suite de la jurisprudence d'ailleurs absolument juridique de la Cour suprême, il n'y a presque pas de don manuel passible de l'impôt. Dans les contrats de mariage, il est devenu de style, quant aux valeurs mobilières, de les comprendre sous le titre « apport personnel des futurs », lors même que ceux-ci sont dans l'impossibilité matérielle de justifier cette propriété personnelle. Ce n'est, si l'on veut, qu'un point de détail dans l'ensemble de nos lois d'enregistrement, mais c'est cependant une des questions qui devront préoccuper le législateur de l'avenir, lorsqu'il entreprendra la réforme de notre régime fiscal et lorsqu'il songera à la suppression de règles devenues surannées.

Quoi qu'il en soit de ces considérations d'ordre législatifs, notre droit positif, quant à la recevabilité des présomptions en matière de don manuel, ne présente pas de difficultés. Elles doivent être écartées *a priori*, l'article 6 de la loi de 1850 décidant expressément que l'impôt de mutation frappe non pas le don manuel lui-même, mais la déclaration du donataire

ou la reconnaissance judiciaire de la libéralité (1).

§ II

Des mutations immobilières à titre gratuit. —
Insuffisance de revenu.

L'article 15 de la loi du 22 frimaire an VII (§ 7 et 8) porte : « La valeur de la propriété, de l'usufruit et de la jouissance des immeubles, est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel : 7° pour les transmissions de propriété entre vifs à titre gratuit et celles qui s'effectuent par décès, par l'évaluation qui sera faite et portée à vingt fois le produit des biens, ou le prix des baux courants, sans distraction des charges ; 8° pour les transmissions d'usufruit seulement, soit entre vifs, soit à titre gratuit, par le produit des biens ou le prix des baux courants, sans distraction des charges... » Et l'article 19 ajoute : « Il y aura également lieu à requérir l'expertise des revenus des immeubles transmis en propriété ou usufruit, à tout autre titre qu'à titre onéreux, lorsque l'insuffisance dans l'évaluation ne pourra être établie par actes qui puissent faire connaître le véritable revenu des biens ».

Ce sont les deux seuls textes que nous ayons sur l'insuffisance de revenu. La loi du 23 août 1871 ne s'occupe, en effet, que des dissimulations de prix.

Quels sont donc les moyens accordés à l'Adminis-

(1) Tribunal de la Seine ; 5 avril 1895 ; Pandectes françaises ; 1896, VI, 43. — Cass., 23 mars 1896 ; Pandectes françaises ; 1897, VI, 9.

tration pour contrôler les évaluations de revenus données par les parties lors de transmissions immobilières à titre gratuit ?

L'article 10 de la loi de frimaire an VII autorise la régie à se servir : 1° des actes faisant connaître le véritable revenu des biens transmis : 2° de l'expertise. C'est dire, implicitement, que l'Enregistrement peut user des présomptions de l'homme, mais seulement de celles qui trouvent leur fondement dans des actes ou déclarations opposables aux parties. Au fond, ce n'est pas l'application du droit commun, puisque la régie, en cette matière, comme en toute autre, recherche la fraude. Le législateur a restreint, et ici il faut l'approuver, les pouvoirs qu'aurait eu l'Administration d'après le droit commun. Celle-ci peut bien démontrer la fraude ; mais il faut un acte révélant le véritable revenu. En pratique, cet acte sera le plus souvent l'aveu écrit, la reconnaissance d'une insuffisance, obtenue par le préposé de l'Enregistrement. Cet aveu se produit surtout dans le cas où les contractants redoutent l'issue d'une expertise. Les frais, toujours considérables, viennent, en effet, s'ajouter à la pénalité fiscale, lorsque l'estimation faite par les experts excède le revenu indiqué au contrat.

Quant à la question de savoir ce que la loi entend par actes « faisant connaître le véritable revenu des biens », c'est là un point de fait soumis à la souveraine appréciation du juge. Mais il faut, bien entendu, que l'acte soit opposable aux parties. L'acte que l'on rencontre le plus fréquemment est le bail écrit, ou la location verbale déclarée à l'enregistrement. Souvent aussi le partage. Mais, en général, une vente ne peut servir à prouver une insuffisance de revenu ; car elle indique seulement la valeur vénale, non le revenu.

En droit pur, et d'après le texte très précis de l'art. 19 de la loi du 22 frimaire an VII, l'Administration ne peut recourir à l'expertise que subsidiairement, c'est-à-dire seulement à défaut d'actes « faisant connaître le véritable revenu des biens ». En pratique, la règle n'a pas beaucoup d'importance, le magistrat étant absolument maître de rejeter comme insuffisants les actes que les parties prétendent opposer à la régie. Pourtant, il est difficile de ne pas repousser l'expertise, au cas d'un bail écrit régulier, signé des contractants et ayant date certaine ; tandis qu'au contraire l'Administration, qui a toujours le droit d'opposer un bail verbal, peut demander l'expertise nonobstant ce bail, la déclaration n'émanant, dans la location verbale, que d'une seule des parties. C'est ce qu'a décidé, à plusieurs reprises, la Cour de cassation, notamment par un arrêt du 13 décembre 1882, rapporté au Journal de l'Enregistrement n° 22028. Somme toute, en l'absence de bail écrit, l'expertise, requise par l'Administration, doit être ordonnée dans tous les cas. Les parties ne peuvent s'y soustraire en invoquant des actes dans lesquels ils prétendraient trouver la justification de leur évaluation. Car, en fait, elles n'ont aucun intérêt légitime à s'opposer à la procédure d'expertise contradictoire, puisque les frais de cette procédure ne tombent à leur charge que si l'estimation des experts fait ressortir une insuffisance.

Deux observations termineront cette étude de l'insuffisance de revenu. La première, c'est qu'on peut lire, dans certains auteurs, la phrase suivante, qui, au premier abord, semble être en contradiction avec la doctrine que nous avons soutenue : « Les présomptions simples ne peuvent être employées par la régie pour établir une insuffisance de revenu ». Au

fond, pourtant, tous les interprètes sont d'accord sur les droits de l'Administration, l'article 19 de la loi du 22 frimaire an VII étant trop net pour laisser place à un doute. Il n'y a là qu'une question de mots, une différence de formules, sans influence sur les principes eux-mêmes. Nous croyons plus exact d'appeler « présomptions » les inductions tirées de certains actes, que de leur donner le nom de « preuves proprement dites », sauf, bien entendu, en ce qui concerne les baux écrits. D'autres, au contraire, voient dans ces actes de véritables preuves, C'est là, disons-nous, une simple divergence de langage, sur laquelle il est inutile d'insister, puisque le fond même du droit n'est pas en discussion.

En second lieu, on se souvient que, pour prouver l'existence de mutations immobilières, nous avons admis la régie à se prévaloir non-seulement des présomptions légales de l'article 12 de la loi de frimaire, mais encore de toutes sortes de présomptions de l'homme, et cela par application du principe qui permet à la régie d'user de toutes les preuves de droit commun quand elle recherche la fraude. On voit qu'en matière d'insuffisance de revenu, le législateur est plus restrictif. Seules, les présomptions tirées d'actes et non celles résultant de faits constants, peuvent être reçues par le juge ; il faut approuver le législateur d'avoir fait cette distinction. Il est bon, en effet, que l'Administration soit suffisamment armée pour établir la mutation elle-même ; il eût été vexatoire de la laisser jouir du droit commun, quant à l'estimation des revenus.

DES PÉNALITÉS

Notre intention n'est pas d'examiner quelles sont les pénalités établies par la loi, dans chaque cas particulier où le redevable a transgressé ses dispositions et frustré le Trésor. Notre but est simplement de terminer cette étude des présomptions, par quelques considérations sur une présomption d'un ordre tout spécial, implicitement créée par le législateur, et qui seule peut expliquer les caractères particuliers de la pénalité en droit fiscal. Nous voulons parler de la présomption légale de fraude. Si l'on s'en tenait aux principes de notre droit pénal, il faudrait dire que l'Administration, qui a établi une insuffisance de revenu, une mutation secrète d'immeubles, une omission dans une déclaration de succession et, d'une façon générale, une erreur quelconque *lato sensu*, commise par le contribuable, ne peut exiger que le supplément du droit simple, si elle ne prouve pas, en outre, chez ce même contribuable, l'intention frauduleuse, la mauvaise foi. On sait que dans notre droit pénal, s'il est une règle générale incontestée, c'est celle qui veut qu'une peine ne soit prononcée que lorsqu'il y a culpabilité, préméditation, pour ainsi dire, chez

la personne qui en est l'objet. Or, en droit fiscal, l'intention frauduleuse est toujours présumée par le seul fait que l'erreur est établie. Voici une expertise qui révèle une insuffisance de revenu dans une mutation à titre gratuit : le double droit est encouru en même temps que le droit simple, quand bien même l'erreur du déclarant serait involontaire, quand bien même elle ne serait qu'une simple erreur d'appréciation et non une manœuvre frauduleuse commise dans le but de frustrer le Trésor. Comment expliquer un pareil résultat, autrement que par une présomption de fraude ? Et cette présomption, il faut le remarquer, est absolue et irréfutable, c'est-à-dire que les contractants ne sont admis, dans aucun cas, à prouver leur bonne foi pour éviter la pénalité.

Pourquoi le législateur, au regard de l'Administration et au profit de toutes les réclamations qu'elle peut faire, a-t-il cru devoir sous-entendre une présomption de fraude à l'encontre du contribuable ? C'est d'abord parce qu'il a voulu donner aux amendes et aux doubles droits non-seulement un caractère pénal, mais encore un caractère de réparation civile. L'amende et le droit en sus ne sont pas seulement des peines ; ils sont encore des dommages-intérêts auxquels a droit le Trésor, privé pendant un certain temps des sommes qui lui étaient légalement dues. Que ce caractère de réparation civile se trouve dans les pénalités fiscales, c'est là un point qui n'est pas contestable. Il suffit pour le prouver de constater la différence du taux des amendes ou doubles droits pour des contraventions de même nature, et surtout leur proportionnalité aux sommes dont le Trésor a été frustré.

D'autre part, le législateur a voulu que l'Administration présume toujours la fraude, et, comme consé-

quence, réclame toujours le droit en sus en même temps que le droit simple, pour assurer l'efficacité même des lois fiscales. Il eut été la plupart du temps fort difficile, et dans bien des cas impossible à la régie d'établir la mauvaise foi du redevable. Celui-ci aurait su se réserver mille moyens de prouver que son erreur était involontaire ; n'ayant pas à redouter que son intention frauduleuse puisse être démontrée, il aurait commencé par dissimuler ou commettre des omissions, en se disant qu'il ne courait aucun autre risque que celui d'acquitter plus tard le supplément d'impôt exigible en réalité au jour même de l'enregistrement de la convention ou de la déclaration de succession. Ce calcul est déjoué par la présomption légale de fraude. Les parties savent qu'une fois la contravention connue, ce n'est plus le droit simple seulement qui est dû, mais encore l'amende ou le double droit. Elles hésiteront à se rendre coupable de cette contravention, sachant qu'elles n'ont pas à espérer pouvoir se retrancher derrière une excuse tirée de leur bonne foi présumée.

Au surplus, il faut bien reconnaître qu'en présumant la fraude du contribuable, en lui infligeant *a priori* une pénalité qui n'est d'ailleurs que pécuniaire, le législateur n'a fait que prévoir ce qui a lieu le plus souvent. C'est le cas de dire : *lex statuit de eo quod plerumque fit*. Sans doute, il y a certaines erreurs qui viennent de l'ignorance de la loi et qui n'ont pas été commises sciemment ; mais, dans la plupart des cas, il n'en est pas ainsi ; les contractants, par tous les moyens en leur pouvoir, cherchent à frustrer le Trésor. Il était impossible au législateur de ne pas tenir compte de cet état de choses, de ne pas armer suffisamment l'Administration contre un esprit de

fraude qui est aussi indéniable qu'il est difficile à enrayer. Si la régie, conformément au droit pénal, devait prouver l'intention frauduleuses, avant de réclamer le double droit ou l'amende, on peut tenir pour certain que les omissions, les insuffisances de revenu, les fausses déclarations et d'une façon générale toutes les contraventions de droit fiscal, se multiplieraient à l'infini. Certain de l'impunité, ne courant qu'un risque, celui d'acquitter plus tard le supplément de droits exigibles *ab initio*, le redevable tenterait la chance d'échapper au paiement d'une partie de l'impôt, et, dans tous les cas, aurait soin de se réserver, pour l'avenir, une preuve quelconque de sa bonne foi.

C'est pour parer à ces manœuvres dolosives que la loi décide qu'il n'y a pas lieu d'examiner dans quelles circonstances la contravention a été commise. Il n'appartient pas au juge de rechercher si une contravention, prévue par un texte formel et régulièrement constatée, n'est qu'une simple omission, et non un acte frauduleux, méritant, par cela même, une répression :

« Attendu, porte un arrêt de la Cour de cassation
« en date du 30 janvier 1867 (1), que les contraven-
« tions aux lois fiscales ne s'excusent pas par la bonne
« foi, et qu'en admettant que lors de leur déclaration
« les héritiers Roger n'eussent omis que par erreur
« d'y comprendre la charge relative aux 20,000 francs,
« cette erreur ne pouvait pas dispenser de leur appli-
« quer la peine édictée par l'article 39 de la loi du
« 22 frimaire an VII, etc... »

« Attendu, porte un autre arrêt du 18 novembre

(1) Journal de l'Enregistrement, n° 18347.

« 1878 (2), que les contraventions en matière d'enre-
« gistrement ne sont pas soumises aux règles géné-
« rales du Code pénal, qu'elles sont comprises dans
« l'exception prononcée par l'article 484 dudit Code,
« et que, dès lors, le jugement attaqué, en condamnant
« les demandeurs à l'amende par application de la loi
« du 29 juin 1872, article 5, et de la loi du 23 juin
« 1857, article 10, sans avoir égard à l'exception de
« bonne foi présentée par les demandeurs, n'a violé
« aucune loi ; etc... »

Et non-seulement il existe au profit de l'Adminis-
tration une présomption légale de fraude, mais encore
cette présomption est absolue et irréfragable. C'est ce
qui ressort de tous les textes de la loi fiscale établis-
sant des pénalités. Ces textes, en effet, ne distin-
guent pas ; ils ne punissent pas l'omission frauduleuse,
mais simplement l'omission, c'est-à-dire l'erreur,
quelle qu'en soit la cause. Ainsi, l'article 39 de la loi
du 22 frimaire, laissant complètement de côté la ques-
tion de bonne foi, déclare : « La peine pour les omis-
sions qui seront reconnues avoir été faites dans les
déclarations sera d'un droit en sus de celui qui se
trouvera dû pour les objets omis ; il en sera de même
pour les insuffisances constatées dans les estimations
des biens déclarés ».

De ce que les lois fiscales dérogent à l'un des prin-
cipes de notre droit pénal, il ne faudrait pas conclure
qu'aucun de ces principes ne soit applicable en ma-
tière d'enregistrement. L'axiôme « *nulla pœna sine
lege* » reste en vigueur et les amendes et doubles
droits ne sauraient être exigés qu'en vertu d'un texte

(2) Sirey. 1879, 1, 81.

formel par les préposés de l'Enregistrement. Ceux-ci ne pourraient invoquer l'analogie pour prétendre à une peine pécuniaire non expressément établie par la loi. Ainsi, en matière de jouissance d'immeubles, en matière de locations verbales, aucune pénalité n'est prévue pour l'insuffisance de la déclaration. Lors donc que le receveur connaîtra une insuffisance de cette nature, il ne pourra exiger qu'un supplément de droit simple. Rien ne justifierait l'application de l'article 39 de la loi de frimaire.

La présomption légale de fraude, irréfragable et absolue, conduirait dans bien des cas à l'injustice. Sans doute, nul n'est censé ignorer la loi, mais lorsque la bonne foi est certaine, il peut paraître trop rigoureux d'imposer au redevable une forte amende ou des droits en sus très élevés. Deux correctifs existent dans notre droit actuel, pour adoucir les conséquences de notre présomption. Le premier, peu utilisé par le législateur du début de ce siècle, tend à devenir à peu près général dans les lois nouvelles. Il consiste à établir non plus des amendes fixes, mais des amendes variables (1), c'est-à-dire ayant un maximum et un minimum. Tenant compte soit du préjudice éprouvé par le Trésor, soit du degré de mauvaise foi des contractants, l'Administration réclame le maximum ou le minimum suivant les cas. Quant aux

(1) Voir notamment comme amendes variables celles qui sont établies par les textes suivants : Loi du 22 pluviôse an VII article 7 ; loi du 24 mai 1834, article 24 ; loi du 23 août 1871, article 14 ; loi du 8 juillet 1852, article 30 ; loi du 29 juin 1872, art. 5, etc... Ces lois fixent soit un minimum seulement, soit un maximum et un minimum pour l'amende. Les droits en sus varient avec le droit simple.

amendes variables, les tribunaux ont certainement le droit d'apprécier le degré de culpabilité du contrevenant, pour fixer le taux de la peine pécuniaire dans les limites prévues par la loi.

Le second correctif consiste dans le droit reconnu aujourd'hui à l'Administration de faire remise au redevable de tout ou partie de la pénalité encourue. Ce pouvoir n'est peut-être pas absolument légal. Il semble même tout à fait contraire à l'article 59 de la loi du 22 frimaire an VII, aux termes duquel « aucune autorité publique, ni la régie, ni ses préposés, ne peuvent accorder remise ou modération des droits et peines encourues, ni en suspendre ou faire suspendre le recouvrement sans en devenir personnellement responsables ». Mais c'est l'Administration elle-même qui a soutenu que le *sénatus-consulte* du 16 thermidor an X avait eu pour conséquence d'abroger virtuellement le texte formel de l'article 59. Sans vouloir examiner, puisque cette controverse n'a plus aucun intérêt pratique, si cette doctrine est fondée en droit, nous ne pouvons qu'approuver la régie d'avoir cherché elle-même à adoucir la peine infligée au redevable de bonne foi... Puisque ce dernier ne peut prétendre légalement à la remise de l'amende, il est bon que l'Administration puisse lui accorder la remise gracieuse. Il eût été trop souvent injuste d'appliquer les pénalités dans toute leur rigueur, sans tenir aucun compte de l'intention frauduleuse ou non du contrevenant. *Summum jus, summa injuria*. La remise gracieuse remédie aux inconvénients résultant du caractère même des pénalités fiscales.

Complétés par la présomption de fraude implicitement établie contre le redevable, les moyens de contrôle donnés par le législateur à la régie nous sont maintenant connus et il nous est permis de porter un jugement d'ensemble sur leur valeur et sur leur efficacité. Les présomptions spécialement prévues par les lois fiscales et les présomptions de l'homme jouent le premier rôle dans le système de preuves mises à la disposition de l'Enregistrement. Cela est naturel puisque l'Administration recherche toujours la fraude. Or, le caractère de la fraude est d'être cachée. Les parties prennent soin de ne faire aucun acte, aucune déclaration qui puisse la révéler. Ce n'est donc qu'à l'aide d'indices, de raisonnements, de semi-preuves, c'est-à-dire de présomptions, que l'on peut arriver à la découvrir. Somme toute, l'Administration est soumise au droit commun ; elle n'a aucun privilège spécial, si ce n'est celui de pouvoir réclamer l'amende ou le double droit sans avoir à prouver la mauvaise foi du contrevenant. En revanche, la preuve testimoniale lui est interdite en règle générale. On peut donc conclure qu'elle a, d'une part, les moyens suffisants pour remplir sa mission, qui est d'assurer le recouvrement de l'impôt, et d'autre part, que ces moyens, tout en étant efficaces, n'ont aucun caractère vexatoire ni inquisitorial. N'est-ce pas là le double but que devait poursuivre le législateur ? N'est-ce pas parce que ce double but est atteint, que l'impôt de l'enregistrement, qui a pour lui sa longue possession, qui est aujourd'hui enraciné dans nos mœurs, est accepté par tous les esprits sé-

rieux comme une charge nécessaire, une contribution d'intérêt général, et, somme toute, la ressource la plus sûre et la plus légitime de notre budget ?

VU :

P. LOUIS-LUCAS.

VU : *Le Doyen de la Faculté de Droit
de l'Université de Dijon,*

E. BAILLY.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER,

Le Recteur de l'Académie,
Correspondant de l'Institut,

CH. ADAM.

Dijon, 3 mars 1901.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION. — Notions générales sur les preuves. — Définition des présomptions. — Leur place dans le système de preuves admises par notre Droit français.....	1
CHAPITRE I ^{er} . — Notions générales sur les divers modes de preuves admises par le Code civil. Danger en cette matière d'accorder à l'Administration le régime de droit commun.....	1
CHAPITRE II. — La preuve de droit commun pour l'Administration de l'enregistrement est la preuve littérale, l'écrit. Certains impôts ayant été établis sur certains faits comme les mutations et indépendamment de tout écrit, le législateur a dû mettre à la disposition de l'Administration d'autres preuves que la preuve littérale ...	18
CHAPITRE III. — Des présomptions. Définition. Notions générales sur les présomptions, envisagées au double point de vue civil et fiscal. Distinction entre les présomptions et les preuves proprement dites.....	24
CHAPITRE IV. — Divisions des présomptions. Présomptions légales et présomptions de fait. Présomptions <i>juris</i> et <i>de jure</i> . Présomptions <i>juris tantum</i>	31
Plan général.....	49

PREMIÈRE PARTIE. — Des Présomptions légales.	51
TITRE I ^{er} . — <i>Des mutations secrètes d'immeubles en propriété et usufruit</i>	69
CHAPITRE I ^{er} . — Théorie de la possession en matière de mutation d'immeubles.....	81
CHAPITRE II. — Première catégorie de faits constituant, aux termes de l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII, la présomption légale de mutation secrète.....	97
CHAPITRE III. — Deuxième catégorie de faits constituant, aux termes de l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII, la présomption légale de mutation secrète.....	112
CHAPITRE IV. — Questions concernant les deux catégories de présomptions légales de l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII : 1 ^o De la preuve contraire ; 2 ^o Intérêt pratique de ces présomptions légales ; 3 ^o Nature de la mutation présumée.....	118
TITRE II. — <i>Des mutations secrètes de jouissance d'immeubles</i>	135
CHAPITRE I ^{er} . — Des mutations verbales de jouissance d'immeubles.....	139
CHAPITRE II. — Baux écrits dissimulés.....	147
<i>Appendice I.</i> — Des engagements d'immeubles....	155
<i>Appendice II.</i> — Des mutations de jouissance d'immeubles à titre gratuit.	159
TITRE III. — <i>Des mutations secrètes de propriété, d'usufruit et de jouissance de fonds de commerce</i>	167
CHAPITRE I ^{er} . — Portée exacte et champ d'application de la loi du 28 février 1872. Délai accordé au nouveau possesseur d'un fonds de commerce pour en faire la déclaration.....	170
CHAPITRE II. — Des présomptions légales accordées à l'Administration par la loi du 28 février 1872.....	182

TITRE IV. — <i>Autres présomptions légales prévues par les lois fiscales</i>	197
CHAPITRE I ^{er} . — De la présomption légale de décès en cas d'absence.....	198
CHAPITRE II. — De la présomption de libéralité établie par la loi lorsque des sommes sont dues par un assureur à un tiers bénéficiaire, à raison du décès d'un assuré....	201
DEUXIÈME PARTIE. — Des présomptions de l'homme	221
TITRE I ^{er} . — <i>Théorie générale des présomptions de fait, envisagées comme moyens de preuve, pour l'Administration de l'enregistrement</i>	227
CHAPITRE I ^{er} . — L'Administration peut-elle prouver la fraude en se servant des présomptions simples?.....	227
CHAPITRE II. — Appréciation par le juge du fait des présomptions simples invoquées par l'Administration de l'enregistrement	240
TITRE II. — <i>Rôle des présomptions de fait, en matière d'enregistrement. De leur application aux diverses questions fiscales</i>	247
CHAPITRE I ^{er} . — Du droit de l'Administration de rechercher, à l'aide des présomptions, le véritable caractère d'un acte faussement qualifié.....	249
CHAPITRE II. — De l'insuffisance de prix et de la dissimulation.....	267
CHAPITRE III. — Des présomptions de l'homme en matière de mutations à titre gratuit.....	282
DES PÉNALITÉS	310

